

“Reconsiderando la pregunta: ¿Es el IVA Subnacional la alternativa preferible”*

Horacio L. P. Piffano

Universidad Nacional de La Plata (Argentina)

Abril 2003

E-mail (Office): hpiffano@afip.gov.ar

E-mail: (Home): piffano@cvtci.com.ar

Contenido*

El trabajo analiza los diferentes tipos de IVA Subnacional, intentando encontrar posibles efectos distorsivos, incentivos al fraude, y otros problemas administrativos que pueden emerger de la operatoria del impuesto. En particular, ideas y sugerencias de Bird, R. y Gendron, P., Keen, M. y Smith, S., McLure, C., Poddar, S., Schenone, O., Varsano, R., y trabajos previos del autor, son confrontadas. Asimismo, algunas ideas y sugerencias nacidas de la discusión sobre la reforma tributaria fundamental planteada en los Estados Unidos en los años noventa y de las contribuciones de la literatura de elección pública (*public choice*), son tenidas en cuenta para sustentar la propuesta final. El análisis concluye finalmente introduciendo serias dudas sobre una respuesta afirmativa a la pregunta formulada en el título del trabajo y en sugerir la necesidad de explorar otras fuentes tributarias alternativas para los gobiernos subnacionales. En la categoría específica de la imposición real e indirecta, el autor sugiere un sistema tributario de la federación que combine un IVA Nacional (exclusivo) y un Impuesto Provincial a las Ventas Minoristas.

* Versión en castellano del trabajo “Reconsidering the question: Is Sub-national Value Added Tax the Best Alternative?”, realizado bajo el proyecto “Disparidades Regionales y Federalismo Fiscal: Una Propuesta para la Reforma del Sistema de Coparticipación de Impuestos en Argentina” financiado por la Tinker Foundation.

Palabras Clave: Federalismo Fiscal, Tributación Óptima, Asignación de Potestades Tributarias a los Gobiernos Sub-nacionales, Impuesto al Valor Agregado.

Código (JEL): H2, H7, R5

Abstract*

The paper analyzes different types of “sub-national” Value Added Tax, trying to find out possible distortion effects, incentives to fraud, and other administrative problems that can emerge from the performance of the tax. Particularly, ideas and suggestions from Bird, R. and Gendron, P., Keen, M. and Smith, S., McLure, C., Poddar, S., Schenone, O., Varsano, R., and other author's previous papers are herein confronted. Besides, ideas and suggestions born from discussions on fundamental tax reform in the U.S.A. during the mid-nineties and contributions from the *public choice* literature are considered to support the final proposal. The analysis finally concludes in introducing doubts on an affirmative answer to the question formulated in the title and in suggesting the need to explore other tax sources for sub-national governments. In the specific category of real and indirect taxation, the author suggests a federation tax system that combines a National VAT (exclusive) and a Provincial Retail Sales Tax.

* Spanish version of the paper “Reconsidering the question: Is Sub-national Value Added Tax the Best Alternative?”, written for the project: “Regional Disparities and Fiscal Federalism: A proposal for the Reform of the Argentine Revenue Sharing System”, financed by the Tinker Foundation.

Key Words: Fiscal Federalism, Optimal Taxation, Tax Assignments to Sub-national Governments, Value Added Tax.

Code (JEL): H2, H7, R5

“Reconsiderando la pregunta: ¿Es el IVA Subnacional la alternativa preferible?” *

Dr. Horacio L. P. Piffano **
(Universidad Nacional de La Plata)

E-mail (Oficina): hpiffano@afip.gov.ar

E-mail: (Particular): piffano@cvtci.com.ar

1. Introducción

En años recientes, contribuciones provocativas concernientes al Impuesto al Valor Agregado (IVA) a nivel de los gobiernos subnacionales han sido registradas en la literatura¹. De acuerdo con la opinión de prominentes expertos, la idea de extender la aplicación del IVA al nivel provincial o estadual de gobierno, incluyendo a países de menor desarrollo relativo y emergentes, se ha difundido en el mundo académico y político. Sin embargo, problemas que pueden emerger de la operatoria del impuesto son analizados en este trabajo.

En el punto 2 se pasa revista a agenda presente concerniente al IVA subnacional. El punto 3 presenta una taxonomía de los IVA subnacionales sugeridos en la literatura y una breve explicación de cada alternativa. En el punto 4 se analiza la operatoria de cada alternativa utilizando un modelo simple de débitos y créditos fiscales, suponiendo dos jurisdicciones y dos sectores o actividades. La intención es indagar posibles efectos distorsivos, incentivos al fraude y otros problemas administrativos inducidos por el tratamiento fiscal del valor agregado en cada alternativa². Existen dos cuestiones relevantes con relación al diseño tributario: primero, la incidencia sobre probables cambios en el comportamiento de los contribuyentes con relación a prácticas de elusión y evasión tributaria, y, segundo, cambios en el comportamiento de los funcionarios públicos del ente recaudador con respecto al grado de compromiso (*commitment*) y su habilidad en administrar el tributo³. De acuerdo con la literatura moderna de los enfoques normativos y positivos de la tributación, los aspectos administrativos de los sistemas tributarios han sido admitidos como un ingrediente relevante en el diseño de la política tributaria.. Esto es cierto para todo tipo de países pero particularmente para los países de menor desarrollo relativo⁴. El punto 5 se ocupa del impuesto subnacional a las ventas minoristas y sostiene la idea de un “sistema combinado de IVA Nacional – Impuesto Provincial a la Ventas Minoristas”. El punto 6 introduce el punto de vista de “elección pública”. Finalmente, en el punto 7 las conclusiones.

2. El IVA Subnacional en la agenda

La posibilidad de que los gobiernos subnacionales operen un IVA ha sido extensamente discutido, especialmente a través de las experiencias de la Unión Europea (UE), con respecto a la armonización tributaria entre sus estados miembros. Como han señalado Bird. Y Gendron (1998),

* Versión en castellano del trabajo “Reconsidering the question: Is Sub-national Value Added Tax the Best Alternative?”, realizado bajo el proyecto “Disparidades Regionales y Federalismo Fiscal: Una Propuesta para la Reforma del Sistema de Coparticipación de Impuestos en Argentina” financiado por la Tinker Foundation.

** Reconocimientos. El autor deja constancia de su agradecimiento a comentarios recibidos sobre versiones previas del trabajo de parte de Richard Bird, Raúl Cuello, Juan Llach, Hernán Llosas, Charles McLure, Osvaldo Schenone, Jorge Streb, Ricardo Varsano, y George Zodrow. De todas maneras, la responsabilidad total de lo vertido en el trabajo recae en el autor.

(1998), la recomendación tradicional ha sido que tal tipo de asignación tributaria a los gobiernos subnacionales no resulta conveniente (McLure, C. 1993)⁵. La sugerencia ha sido que una manera más simple y práctica de resolver el “problema del comercio cruzando fronteras” (“*cross border trade problem*”) es el adoptar un sistema de coparticipación tributaria (*tax or revenue sharing system*), similar al de Alemania (Tait, A., 1988) o Argentina (*Coparticipación Federal de Impuestos*)⁶.

Desde el punto de vista de política económica, consideraciones macroeconómicas y la renuencia de los gobiernos centrales a admitir “espacio tributario” (“*tax room*”) a los gobiernos subnacionales en tan importante base tributaria, han contribuido a la oposición a descentralizar este impuesto. Desde el punto de vista técnico, los incentivos al fraude ligados al comercio cruzando fronteras, dentro de un área geográfica sin controles de aduanas internas y las dificultades administrativas consecuentes para asegurar el correcto cumplimiento tributario, han demorado la adopción de diseño de IVA subnacional de general aceptación en la mayoría de los países.

El gran desafío es diseñar un impuesto a las ventas que garantizando la autonomía subnacional para fijar la alícuota del impuesto⁷, opere satisfactoriamente sobre bases de eficiencia y cumplimiento tributario, en un espacio geográfico común dividido en varias jurisdicciones, estados o provincias, sin controles de frontera en la circulación de bienes y servicios. Antes de analizar este desafío, se presenta a continuación una taxonomía del IVA Subnacional, conteniendo una breve caracterización de cada alternativa.

3. Una taxonomía del IVA Subnacional

Los IVA subnacionales que han sido sugeridos por los expertos son:

El IVA Origen “Puro”. Las ventas son gravadas en el estado o provincia donde reside el vendedor. Los créditos fiscales reconocidos en cada jurisdicción corresponden exclusivamente a las compras realizadas dentro de la misma jurisdicción. Las exportaciones son gravadas y las importaciones desde otras jurisdicciones no generan crédito fiscal⁸.

El IVA Origen “Modificado”. Las ventas son gravadas en el estado donde residen los vendedores. Los créditos fiscales reconocidos en cada jurisdicción corresponden a compras efectuadas dentro de cada jurisdicción y también a los débitos incluidos en las facturas provenientes de otras jurisdicciones. Las importaciones desde otras jurisdicciones no son gravadas; pero a diferencia del caso anterior, ellas generan crédito fiscal en destino, y las exportaciones son gravadas. Como en destino se admite acreditar los débitos cargados en origen, un sistema de compensaciones entre fiscos (*clearinghouse*) es necesario. El estado o provincia de origen debe compensar al estado de destino. De esta manera, “la exportación del impuesto” es evitada⁹.

IVA Origen “Restringido”. Las ventas dentro de la región o federación son gravadas en origen, esto es, donde residen los vendedores, con un acuerdo entre los estados miembros de igualar las alícuotas impositivas en todas las jurisdicciones. Las ventas fuera de la jurisdicción son gravadas a tasa cero. El *clearinghouse* es evitado; los rendimientos de los estados o provincias dependerán – y cada provincia ganará o perderá recursos, dependiendo – del flujo comercial interjurisdiccional, que no se vería afectado por el régimen de alícuotas, pues las tasas son similares en todos los estados o provincias.

IVA “Híbrido” Origen-Destino. Las transacciones interestadales son gravadas con tasas reducidas (menores a la que gravan el comercio intraestadual) de manera de transferir recursos, o rendimiento tributario potencial, desde las provincias “productoras” a las provincias

“consumidoras”. El sistema opera en Brasil a nivel estadual (provincial) (el “ICMS” o Impuesto a la Circulación de Mercaderías y sobre Servicios del Transporte Interestadual e Interurbano). Consiste en la aplicación de tasas diferenciales reguladas centralmente por el gobierno federal - inicialmente 7%, ahora 9% -, para las ventas de los estados desarrollados (las regiones del sur y sudeste) a los estados menos desarrollados (las regiones del norte, nordeste); y; inicialmente 12%, ahora 11%, al resto de los estados. Los estados tienen la obligación de gravar las ventas intraestadales con tasas mayores a las que rigen para el comercio interestadual (usualmente 17%).

IVA Destino “Pago Diferido”. Las ventas dentro de la jurisdicción son gravadas con la tasa local, pero las ventas a otras jurisdicciones son gravadas a tasa cero. Los créditos fiscales corresponden en este caso al IVA incorporado en las facturas de insumo intermedios comprados dentro de la jurisdicción donde los vendedores residen, en tanto las importaciones (no gravadas en origen) no generan por tanto crédito fiscal. Los bienes importados son gravados en destino de forma “diferida”, cuando esos bienes se vendan en la jurisdicción de destino. Una alternativa sugerida que evitaría el pago diferido (o el cobro diferido por parte del fisco por las importaciones), sería que el vendedor cargue sus facturas por bienes exportados con la tasa IVA aplicada por el estado o provincia de destino, pague el impuesto al organismo recaudador local (de origen) y luego, éste distribuya la correspondiente recaudación a los estados de destino a través de un mecanismo de “*clearinghouse*”.

IVA “Pre-pago”. Poddar (1990, 1999) ha sugerido que los vendedores registrados en cualquier estado o provincia apliquen la tasa local a todas las ventas, a menos que los compradores residentes en otras jurisdicciones o provincias les provean de un certificado que permita corroborar que el impuesto ha sido previamente pagado en su jurisdicción de destino. De esta manera, las firmas que desean comprar bienes de otras jurisdicciones deberían hacer dos pagos antes de que el exportador despache los bienes. Un pago al exportador en concepto de “precio antes de impuesto” de los bienes, y otro al estado de su residencia por el impuesto de destino sobre tal compra. Obteniendo tal certificado, el exportador podrá gravar sus exportaciones a tasa cero y justificar esta situación ante su ente recaudador de su provincia.

IVA Integrado Viable (VIVAT o “Viable Integrated” VAT). En esta alternativa, sugerida por Keen y Smith (1999), una alícuota común y uniforme es fijada para todas las ventas entre comerciantes registrados en cualquier jurisdicción o estado – las que usualmente reflejan transacciones intermedias – dejando que cada fisco fije la tasa sobre las ventas hechas a compradores no registrados – que se asumen generalmente dirigidas al consumo final -. Por lo tanto, la mecánica del impuesto no requiere diferenciar las ventas de acuerdo con el destino de los bienes (intraestadales o interestadales), pero sí la situación del comprador (registrado o no registrado), en cualquier estado o jurisdicción donde el mismo resida. La recaudación proveniente de las ventas a los comerciantes o compradores no registrados hacen necesario prever un mecanismo de distribución del rendimiento entre estados.

IVA “Dual”. Bird y Gendron han sugerido la alternativa de un IVA Destino Pago Diferido con la particularidad de la coexistencia de un impuesto federal o nacional y uno provincial o estadual. El sistema está operando en Canadá (entre el estado federal y la provincia de Québec). Ambos impuestos (federal y provincial) gravan la misma base; cada gobierno fija su propia alícuota y la administración de ambos impuestos es asignado a uno de los dos entes recaudadores. En Canadá, la provincia de Québec administra ambos impuestos¹⁰.

IVA “Partilhado” (“Barquinho” o “Little Boat” Model). En esta alternativa, sugerida por Varsano (1995, 1999), el gobierno subnacional grava las ventas dentro de su jurisdicción con la alícuota local y las ventas a otros estados o provincias se gravan con una “tasa provincial cero”. Sin embargo, las ventas a otras jurisdicciones son gravadas por el gobierno federal con una tasa

suplementaria equivalente a la tasa que aplica el gobierno local; por tanto, en el caso de un IVA Dual, esta tasa complementaria es añadida a la propia tasa federal. Por este procedimiento, los débitos fiscales son igualados en origen, no importando a qué destino son dirigidos los bienes. La recaudación proveniente de la alícuota añadida por el gobierno federal pertenece al gobierno federal y será reconocida como crédito fiscal (federal) por compras intermedias en la jurisdicción de destino. Si las ventas son dirigidas a consumo final, esta parte del impuesto añadido federal debe ser distribuida entre las provincias o estados mediante un mecanismo de coparticipación (*sharing mechanism*).

IVA “Radial”. Esta alternativa analizada por Schenone (1999) modifica al IVA Destino del tipo Partilhado o Barquinho, en la forma que el crédito fiscal es tratado. Los créditos fiscales federales de la parte del impuesto añadido en origen a la tasa provincial, son reconocidos en destino con la tasa que rige en la provincia de destino y no por el débito cargado en origen.

IVA “Compensatorio”. Es la variante al IVA Partilhado propuesta por McLure (2000). La principal diferencia es que las ventas interestaduais son gravadas con una tasa añadida federal (la tasa CVAT) que es determinada como una alícuota promedio ponderada de las vigentes en todas las jurisdicciones. Los compradores registrados en destino tendrán crédito fiscal por el CVAT pagado en origen por sus importaciones, que serán gravadas con cargo diferido en la siguiente etapa en la que el importador vende los bienes en su estado. Si las ventas se dirigieran a comerciantes registrados en la misma jurisdicción, las ventas serán gravadas a la tasa local (y generarán crédito fiscal del correspondiente gobierno local). Si las ventas van dirigidas a compradores residentes en otros estados o provincias, la alícuota federal añadida (CVAT) opera nuevamente y habrá de generar crédito fiscal federal en destino. Finalmente, si las ventas se dirigen a compradores no registrados o consumidores finales, la tasa CVAT aplicada en origen sobre las importaciones de otros estados operará como un IVA final. Estas ventas generan un excedente recaudatorio al gobierno federal que debe luego ser distribuido entre las provincias mediante un mecanismo de distribución (porque la alícuota añadida por el gobierno federal a la tasa subnacional en origen, opera como un “*barquinho*”, sin intención de generar un rendimiento tributario positivo al gobierno federal). Por lo tanto, el método requiere de un mecanismo de coparticipación basado en alguna fórmula¹¹.

4. Análisis de las alternativas

Antes de analizar los IVA Subnacionales, se pasará revista a la operatoria del IVA “Nacional”, observando su incidencia sectorial y regional, solamente para facilitar la comprensión de los problemas que se habrán de encontrar el caso subnacional¹².

4.1. El IVA Nacional

Supóngase una economía cerrada de una federación compuesta por dos regiones, estados o provincias ($j = A, B$) y dos firmas, sectores o actividades ($i = 1, 2$)¹³ operando en cualquiera de ambas provincias o estados. Cada sector puede utilizar como insumos la producción de todos los sectores y de todas las regiones. Defínase $x_{i(i)}^{A(A)}$ al valor sin impuesto de las **ventas** desde el sector i al sector **(i)** dentro de la provincia A . La letra **i sin paréntesis**, es utilizada para identificar al **sector vendedor** y **(i)**, esto es, la letra **i con paréntesis**, al **sector comprador**. La letra $j (= A \text{ o } B)$ **sin paréntesis** está indicando la residencia geográfica del **vendedor**, y **(j)**, esto es, las letras **A o B sin paréntesis**, indica la residencia geográfica del **comprador**. Ahora, $x_{i(i)}^{B(B)}$ es el valor sin impuesto de las ventas desde el sector i al sector **(i)** dentro de la provincia B . $x_{i(i)}^{A(B)}$ es el valor sin

impuesto de las **ventas** desde el sector **i** residente en la provincia **A** al sector **(i)** residente en la provincia **B**. $x_{i(i)}^{B(A)}$ es el valor sin impuesto de las **ventas** desde el sector **i** residente en la provincia **B** al sector **(i)** residente en la provincia **A**. Por lo tanto, los superíndices **A(A)**, **B(B)** significan ventas **intraestadales** y los superíndices **A(B)**, **B(A)** significan ventas **interestadales**.

Cambiando el orden de las variables entre paréntesis y sin paréntesis, las referencias estarán dirigidas a identificar las **compras**, esto es, $x_{(i)i}^{(A)A}$ es el valor sin impuesto de las **compras** del sector **(i)** –el sector comprador– desde el sector **i** –el sector vendedor–; ambos residentes en la provincia **A**. Y lo mismo para el resto. Esto implica la conocida identidad ventas-compras: $x_{i(i)}^{A(A)} \equiv x_{(i)i}^{(A)A}$; $x_{i(i)}^{A(B)} \equiv x_{(i)i}^{(B)A}$, etc.

Finalmente, $C_i^{A(A)}$, $C_i^{B(B)}$ son los valores sin impuesto de los consumos finales, correspondientes a las ventas desde el sector **i**, dentro de la provincia **A** y **B**, respectivamente. Y, $C_i^{A(B)}$, $C_i^{B(A)}$ los valores sin impuesto de los consumos finales correspondientes a las ventas desde el sector **i** localizado en **A** o **B**, respectivamente, a consumidores (compradores no registrados) localizados en la otra jurisdicción.

En el IVA Nacional, el Gobierno Federal grava las ventas con una tasa uniforme t^F en ambos sectores y provincias. El rendimiento tributario de ambos sectores (**TOTREV**) es:

$$(1) \text{ TOTREV} = t^F (x_{1(1)}^{A(A)} + x_{1(1)}^{A(B)} + x_{1(1)}^{B(B)} + x_{1(1)}^{B(A)} + x_{1(2)}^{A(A)} + x_{1(2)}^{A(B)} + x_{1(2)}^{B(B)} + x_{1(2)}^{B(A)} + x_{2(1)}^{A(A)} + x_{2(1)}^{A(B)} + x_{2(1)}^{B(B)} + x_{2(1)}^{B(A)} + x_{2(2)}^{A(A)} + x_{2(2)}^{A(B)} + x_{2(2)}^{B(B)} + x_{2(2)}^{B(A)} + C_1^{A(A)} + C_1^{B(B)} + C_1^{A(B)} + C_1^{B(A)} + C_2^{A(A)} + C_2^{B(B)} + C_2^{A(B)} + C_2^{B(A)}) - t^F (x_{(1)1}^{(A)A} + x_{(1)1}^{(A)B} + x_{(1)1}^{(B)B} + x_{(1)1}^{(B)A} + x_{(1)2}^{(A)A} + x_{(1)2}^{(A)B} + x_{(1)2}^{(B)B} + x_{(1)2}^{(B)A} + x_{(2)1}^{(A)A} + x_{(2)1}^{(A)B} + x_{(2)1}^{(B)B} + x_{(2)1}^{(B)A} + x_{(2)2}^{(A)A} + x_{(2)2}^{(A)B} + x_{(2)2}^{(B)B} + x_{(2)2}^{(B)A})$$

La primer sumatoria representa los débitos fiscales y la segunda los créditos fiscales. Haciendo las compensaciones entre débitos y créditos, resulta:

$$(2) \text{ TOTREV} = t^F \left(\sum_i \sum_j \sum_{(j)} C_i^{j(i)} \right)$$

Por tanto, en esta economía cerrada,

$$(3) \text{ TOTREV} = t^F \sum_i VA_i$$

El IVA Nacional grava al valor agregado total uniformemente (a lo largo de todos los sectores y jurisdicciones) y, por tanto, solo grava al consumo final. El consumo intermedio queda libre de gravamen. En esta versión “nacional”, es irrelevante el lugar de residencia de las firmas, vendedores o compradores; consecuentemente, también el territorio o jurisdicción donde el bien es vendido o donde el consumo final ocurre (origen o destino de los bienes y servicios dentro de la federación). Pero, de todas maneras, desde el punto de vista de la administración tributaria, si el organismo recaudador recauda el impuesto (débito neto) en el lugar donde “reside el vendedor” o donde los vendedores definen como su residencia legal para cuestiones fiscales o tributarias (domicilio fiscal), el IVA Nacional respecto de las transacciones domésticas opera como un IVA “Origen”. Esta característica es importante en ser destacada, pues en el caso de un IVA subnacional basado en el criterio de destino, el organismo recaudador enfrentará el problema de identificar la residencia geográfica de los consumos final e intermedio.

El tratamiento uniforme de sectores y regiones del IVA Nacional tiene importantes consecuencias. En primer lugar, la neutralidad impositiva en la producción y en el consumo está garantizada, en tanto los sectores son gravados con la misma tasa neta (el mismo débito fiscal neto sobre el valor

agregado de cada sector). En segundo lugar, no existen incentivos para inducir fiscalmente a las firmas a radicarse en determinada jurisdicción, ni el lugar desde el cual las compras habrán de ser demandadas. Tercero, no existirán incentivos para el “paseo de la factura” (*invoice sightseeing*)¹⁴ pues el fraude, simulación o cambio del destino de las ventas, no producirían ninguna ganancia a los contribuyentes.

4.2. El IVA Provincial “Origen”

Supóngase ahora un IVA subnacional autónomamente fijado por cada jurisdicción (provincia A y provincia B), con el criterio de “Origen”. Las ventas interestaduais serán gravadas con la tasa vigente en la jurisdicción del vendedor, de manera que resulta irrelevante para ellos a quienes o para qué finalidad son vendidos los bienes (consumo final o intermedio) y el lugar de residencia del comprador (en A o en B). Sin embargo, el tratamiento del crédito fiscal admite diferentes criterios.

4.2.1. El IVA Provincial Origen “Puro”

Dada esta alternativa, en la que los créditos fiscales reconocidos en cada jurisdicción corresponden exclusivamente a los débitos generados por ventas dentro de la misma jurisdicción, las importaciones procedentes de otras jurisdicciones no son gravadas (tampoco ellas generan crédito fiscal) mientras que las exportaciones son gravadas. Las ecuaciones que explican el rendimiento obtenido de cada sector y jurisdicción (REV_i^A , REV_i^B) son:

$$(4) \text{REV}_i^A = t^A \sum_i \sum_{(i)} \sum_j (x_{i(i)}^{A(j)} + C_i^{A(j)}) - t^A \sum_i (x_{(i)i}^{(A)A})$$

$$(5) \text{REV}_i^B = t^B \sum_i \sum_{(i)} \sum_j (x_{i(i)}^{B(j)} + C_i^{B(j)}) - t^B \sum_i (x_{(i)i}^{(B)B})$$

El primer y segundo término que figuran entre paréntesis en las expresiones (4) y (5) indican los débitos fiscales debido a las ventas realizadas dentro de la misma jurisdicción y las realizadas a otras jurisdicciones. El tercer término indica los créditos fiscales por el impuesto cargado en las compras hechas dentro de la propia jurisdicción. El IVA provincial consolidado (**TOTREV**) es:

$$(6) \text{TOTREV} = t^A \left(\sum_i \sum_{(i)} C_i^{A(j)} + \sum_i \sum_{(i)} x_{i(i)}^{A(B)} \right) + t^B \left(\sum_i \sum_{(i)} C_i^{B(j)} + \sum_i \sum_{(i)} x_{i(i)}^{B(A)} \right)$$

Por lo tanto, este IVA Subnacional grava algo más que el valor agregado nacional: las ventas finales y las ventas intermedias entre jurisdicciones (exportaciones). Por supuesto que, asumiendo el caso relevante donde $t^A \neq t^B$, los sectores son gravados de forma diferente dependiendo de la residencia del vendedor. Las distorsiones causadas en los precios relativos entre sectores de acuerdo a la residencia geográfica de los vendedores, habilitan a las provincias a intentar inducir fiscalmente la localización de las firmas en su propio territorio. Esto es una puerta abierta para posibles “guerras tarifarias” entre jurisdicciones¹⁵. Por esta eventualidad, ha sido sugerido el fijar una alícuota uniforme en todas las jurisdicciones en orden a evitar las distorsiones de precios y los arbitrajes regionales. Pero esta solución dañaría el principio elemental de la descentralización tributaria, cual es la autonomía subnacional para fijar su propia alícuota impositiva.

No existen incentivos al fraude en los destinos de las ventas. Resulta indiferente el lugar donde son enviados los bienes, simplemente porque son gravados con la misma alícuota. Por otro lado, las compras hechas en otras jurisdicciones no generan crédito fiscal. Solamente las compras dentro de la jurisdicción generan crédito fiscal y el organismo recaudador puede corroborar las ventas intermedias intraestadales mediante el rastreo de las facturas dentro de su jurisdicción.

Finalmente, es importante destacar que, como todo impuesto que grava la producción y no el consumo, el IVA Origen resulta especialmente atractivo para las provincias productoras y exportadoras netas, con importantes ganancias de rendimiento tributario respecto al IVA Destino¹⁶. Por otra parte, tales provincias pueden razonablemente argumentar que muchas inversiones públicas, complementarias de la inversión privada, deberían ser financiadas por impuestos pagados por aquellas firmas localizadas en sus territorios¹⁷.

4.2.2. El IVA Provincial Origen “Modificado”

En esta segunda alternativa de IVA Origen, las exportaciones son gravadas y las importaciones no son gravadas, pero a diferencia del caso anterior, ellas generan crédito fiscal en destino. Por esta razón, un mecanismo de *clearinghouse* con compensaciones entre fiscos resulta necesario, de manera que el fisco de la jurisdicción del comprador sea compensado por el fisco de la jurisdicción del vendedor¹⁸. Por este mecanismo, la exportación del impuesto es evitada¹⁹. En este caso, la recaudación tributaria obtenida en A (REV_i^A) y en B (REV_i^B) sería:

$$(7) \text{REV}_i^A = t^A \left(\sum_i \sum_{(j)} C_i^{A(j)} \right) + t^A \left(\sum_i \sum_{(i)} x_{i(i)}^{A(B)} \right) - t^B \left(\sum_{(i)} \sum_i x_{(i)i}^{(A)B} \right)$$

$$(8) \text{REV}_i^B = t^B \left(\sum_i \sum_{(j)} C_i^{B(j)} \right) + t^B \left(\sum_i \sum_{(i)} x_{i(i)}^{B(A)} \right) - t^A \left(\sum_{(i)} \sum_i x_{(i)i}^{(B)A} \right)$$

La recaudación total (consolidada) es modificada de la siguiente manera:

$$(9) \text{TOTREV} = t^A \sum_i \sum_{(j)} C_i^{A(j)} + t^B \sum_i \sum_{(j)} C_i^{B(j)}$$

Los débitos y créditos fiscales sobre el consumo intermedio cancelan entre sí, y el resultado fiscal (el rendimiento tributario neto) en cada gobierno subnacional depende del flujo comercial y el diferencial de alícuotas. El fisco con créditos fiscales positivos, debido a las transacciones intermedias, compensará al otro fisco (que obviamente registrará créditos fiscales negativos por tales transacciones). Esto demanda coordinación y la instrumentación de un *clearinghouse* interestadual. Claramente, en una federación como Argentina con 24 jurisdicciones, tal *clearinghouse* acarrea complejidad en la administración tributaria; mínimamente, armonización tecnológica de sistemas y computación de las administraciones tributarias subnacionales.

En esta alternativa, surge la posibilidad de la “fábrica de facturas” o el “fraude en los orígenes”, mediante simulaciones en la compra de insumos en jurisdicciones con mayores tasas. Adicionalmente, cuando los bienes son dirigidos a provincias con menores alícuotas, simulaciones de compras intermedias en lugar de ventas finales. Finalmente, modificaciones en los “precios de transferencias” entre firmas económicamente ligadas, en orden a incrementar los créditos fiscales²⁰. Los esfuerzos de auditoria y coordinación entre las administraciones tributarias se ven incrementados. Es mucho más complicado que simplemente armonizar sistemas computarizados. Como ha señalado McLure (2000), el organismo recaudador de destino claramente no tiene ningún incentivo para verificar la validez del crédito fiscal que es informado, porque de todas maneras cualquiera fuera el monto del reclamo, habrá de ser compensado por el fisco de origen. Todo el esfuerzo de auditoria se concentra naturalmente en el fisco de origen. Sin la adecuada cooperación de los fiscos de destino, los fraudes podrían llegar a ser importantes.

Finalmente, resulta útil mencionar a esta altura la sugerencia de la alternativa “simplificadora” consistente en fijar una alícuota adicional del gobierno subnacional a la alícuota del IVA Nacional (*piggy backing*). Esto aplicaría al caso de países que ya tienen operando un IVA a nivel nacional. La alternativa supone permitir simplificaciones, evitando: a) la duplicación de procedimientos

administrativos; b) el tener que considerar los envíos sin facturación a otras jurisdicciones; c) el reembolso de impuestos, excepto los requeridos por las compensaciones que derivarían de las exportaciones, pues el sistema se puede asimilar a un IVA Origen “Modificado”. No obstante, el sistema puede operar sobre la base de dos alternativas. Una es el sistema del *clearinghouse*, con el cómputo de las transacciones reales producidas en el año fiscal correspondiente en cada jurisdicción. La otra alternativa es la sugerida para el caso de una federación con muchas jurisdicciones. Cuando el cómputo de las transacciones reales resultase muy costoso, la alternativa sería fijar una alícuota impositiva uniforme por el gobierno federal y asignar la recaudación a cada jurisdicción sobre la base de alguna fórmula, como ser la estimación macroeconómica del consumo en cada jurisdicción (Commission of the EU, 1996; Sistema HST Canadiense). Sin embargo, esta solución no resuelve el problema central de asegurar la completa independencia fiscal, demandando compensaciones interestaduais y requiriendo un mecanismo de distribución de fondos complejo debido a los reembolsos por exportaciones. Por otra parte, la segunda alternativa significa una solución no esencialmente diferente de la “coparticipación federal” (*tax sharing*). Esto es, a través de un sistema de reparto tributario basado en alguna fórmula de distribución con criterio “devolutivo”. Además, el mecanismo de la coparticipación enfrenta el peligro del bien conocido problema del fondo común (“*common pool problem*”) y lleva la solución fuera del objetivo esencial de la descentralización tributaria, es decir, el reconocimiento de autonomía para fijar las alícuotas.

4.3. El IVA Provincial “Destino-Pago Diferido”

Supóngase ahora un IVA provincial establecido autónomamente por cada jurisdicción, diseñado bajo el criterio de destino. Las ventas dirigidas a consumo final dentro de la jurisdicción son gravadas a la tasa local, y las ventas dirigidas a otras jurisdicciones son gravadas a tasa cero. En este caso los créditos fiscales corresponden solamente al IVA incorporado en las facturas de los insumos intermedios comprados dentro de la propia jurisdicción, pues las importaciones no son gravadas en origen (ellas son gravadas en destino con pago diferido), de manera que ellas no generan naturalmente ningún crédito fiscal²¹. Las ecuaciones que explican los rendimientos tributarios obtenidos de cada sector y jurisdicción (REC_i^A , REC_i^B) son:

$$(10) \text{REV}_i^A = t^A \left(\sum_i \sum_{(j)} x_{i(j)}^{A(A)} + \sum_i \sum_{(j)} C_i^{A(j)} \right) + 0 * \left(\sum_i \sum_{(j)} x_{i(j)}^{A(B)} \right) - t^A \left(\sum_i \sum_{(j)} x_{(i)j}^{(A)A} \right)$$

$$(11) \text{REV}_i^B = t^B \left(\sum_i \sum_{(j)} x_{i(j)}^{B(B)} + \sum_i \sum_{(j)} C_i^{B(j)} \right) + 0 * \left(\sum_i \sum_{(j)} x_{i(j)}^{B(A)} \right) - t^B \left(\sum_i \sum_{(j)} x_{(i)j}^{(B)B} \right)^{22}$$

Por tanto, el IVA provincial consolidado (**TOTREV**) grava solamente el valor agregado nacional:

$$(12) \text{TOTREV} = t^A \sum_i \sum_{(j)} (C_i^{A(j)}) + t^B \sum_i \sum_{(j)} (C_i^{B(j)})$$

La presión tributaria sobre los sectores es diferente según el lugar donde estén registradas las ventas finales. Esto genera un incentivo al fraude en los destinos; probablemente, los agentes económicos tratarán de maximizar el registro de ventas a jurisdicciones con menores alícuotas y/o minimizarlas en aquellas con mayores alícuotas. Este problema fue tratado por Varsano, R. (1995 y 1999) y también por Silvani, C. y Dos Santos, P. (1996), quienes señalaron el incentivo de los comerciantes a simular ventas con diferentes destinos, en algunos casos, por ejemplo, simulando ventas intraestadales como si fueran interestadales. En el caso extremo, un mayorista podría esconder ventas a un minorista dentro de su propia jurisdicción (con alícuota más alta), haciendo una venta fraudulenta a una compañía de otra jurisdicción (con alícuota menor). Simplemente enviando la factura al supuesto comprador del otro estado, y más tarde retornándola al verdadero comprador del propio estado (“paseo de la factura”). La ausencia de controles en frontera del comercio entre jurisdicciones hace posible estas simulaciones. Este paseo de la factura ha sido detectado en el caso

del ICMS de Brasil, causado por la existencia de diferenciales de tasas entre estados. El Gobierno Federal fija centralmente las alícuotas para aplicar a las ventas interestaduais y los gobiernos subnacionales fijan las alícuotas que gravan las ventas intraestaduales. Como estas últimas deben ser más altas que las tasas aplicadas a ventas interestaduais, los incentivos al fraude en los destinos están presentes²³. El incentivo al fraude sería extremadamente incrementado en el caso del tratamiento a tasa cero de las ventas interestaduais. Este es el problema básico del IVA Destino Pago Diferido.

La complejidad administrativa para lograr el cumplimiento tributario es naturalmente superior al caso del un IVA nacional exclusivo, dependiendo de la contabilidad de los contribuyentes para identificar el destino de las ventas (intraestaduales o interestaduais), demandando coordinación entre las administraciones tributarias provinciales²⁴.

Un problema administrativo adicional de este tipo de IVA subnacional es que el estado o provincia de origen debe gravar las importaciones desde países extranjeros. Si los bienes son luego exportados, el mecanismo de los reembolsos será muy complicado, a menos que los bienes fueran exportados desde la misma provincia de origen. La alternativa es que el gobierno federal grave los bienes importados con una tasa compensatoria (similar a la tasa de la provincia de origen), agregue su propia alícuota federal y reembolse ambos impuestos a los exportadores. La administración tributaria federal se vería involucrada en – o complicada por – cuestiones de políticas y de administraciones tributarias subnacionales.

Finalmente, el IVA Destino, como todo impuesto que grava el consumo y no la producción, es especialmente atractivo para provincias consumidoras e importadoras netas, con ganancias de recursos tributarios con relación al IVA Origen. Pero el IVA Destino induce al “turismo tributario” (*cross-border shopping*); produciendo importantes efectos sobre bienes o ítems transportables y de alto valor, especialmente entre jurisdicciones cercanas. Esto naturalmente podría generar presiones sobre la determinación de las alícuotas provinciales. En sentido inverso, la competencia tributaria entre estados o provincias puede inducir a “guerras comerciales” con consecuencias directas sobre el flujo comercial y más aún en el largo plazo, dependiendo de la residencia de los consumidores, con incidencia indirecta en la localización de las firmas²⁵. Por cierto, sin controles en frontera, las simulaciones o fraudes en el destino de las ventas compensarían imperfectamente algunos de estas posibles consecuencias. De todas maneras, evitando la fijación de alícuotas diferenciales entre sectores o actividades en los sistemas tributarios subnacionales, la competencia tributaria entre jurisdicciones con una tasa general uniforme debería ser considerada beneficiosa, no perjudicial, desde el punto de vista del bienestar general, como es luego argumentado en el punto 6.

4.4. El IVA Provincial “Partilhado”

Varsano, R. (1999) ha señalado que el IVA Destino – Pago Diferido no es una solución para el diseño del IVA Subnacional de Brasil, como sustituto del ICMS que al presente registra serias deficiencias. En rigor, llevando las actuales diferencias de alícuotas entre ventas intraestaduales y las interestaduais al límite extremo – como sería el caso de gravar con tasa cero las ventas interestaduais - magnificarían el incentivo ya mencionado al fraude en los destinos.

En el IVA Partilhado, el gobierno subnacional grava las ventas intraestaduales con la alícuota local y las ventas interestaduais con alícuota “subnacional” cero, y el gobierno federal grava esas ventas interestaduais con una alícuota añadida similar a la vigente en el estado de origen, es decir, equivalente a la alícuota subnacional local. Este mecanismo compensador federal permite igualar la presión tributaria en origen sobre todas las ventas (intraestaduales e interestaduais). De todas maneras, el rendimiento tributario proveniente de esa tasa federal añadida o complementaria, será

reconocido como crédito fiscal (federal) en destino, en el caso de consumos intermedios. Por lo tanto, la tasa substituta o complementaria federal es solamente empleada como un “bote para cruzar el río” (de allí el nombre alternativo del método como “*little boat model*” como se identifica a esta modalidad de IVA subnacional). El gobierno federal no gana ni pierde nada, porque definitivamente ha de compensar débitos con créditos fiscales por la alícuota añadida. El gobierno subnacional, por su parte, va a recaudar solamente la porción provincial de sus ventas intraestadales (en tanto las ventas a otras jurisdicciones han sido tratadas con alícuota subnacional cero)²⁶.

Ahora, si se asume el caso de un IVA dual, esto es, el gobierno federal también gravando la misma base tributaria con su impuesto IVA a las ventas²⁷, el rendimiento tributario consolidado obtenido de cada sector y jurisdicción por ambos niveles de gobierno, subnacional y federal, (\mathbf{REC}_i^A , \mathbf{REC}_i^B) resulta:

$$(13) \mathbf{REV}_i^A = (t^A + t^F) \left(\sum_i \sum_{(i)} x_{i(i)}^{A(A)} + \sum_i C_i^{A(A)} \right) + t_f^A \left(\sum_i \sum_{(i)} x_{i(i)}^{A(B)} + C_i^{A(B)} \right) - (t^A + t^F) \left(\sum_i \sum_{(i)} x_{(i)i}^{(A)A} \right) - t_f^B \left(\sum_i \sum_{(i)} x_{(i)i}^{(A)B} \right)$$

$$(14) \mathbf{REV}_i^B = (t^B + t^F) \left(\sum_i \sum_{(i)} x_{i(i)}^{B(B)} + \sum_i C_i^{B(B)} \right) + t_f^B \left(\sum_i \sum_{(i)} x_{i(i)}^{B(A)} + C_i^{B(A)} \right) - (t^B + t^F) \left(\sum_i \sum_{(i)} x_{(i)i}^{(B)B} \right) - t_f^A \left(\sum_i \sum_{(i)} x_{(i)i}^{(B)A} \right)$$

Donde t_f^A y t_f^B son las alícuotas federales que gravan las transacciones interestadales; siendo, $t_f^A = (t^A + t^F)$; $t_f^B = (t^B + t^F)$. Esto es, las ventas a otras jurisdicciones son gravadas con la misma alícuota total (provincial más federal) como son gravadas las ventas intraestadales, debido a la alícuota compensatoria federal que gravan las exportaciones a otras provincias. El rendimiento tributario total consolidado (Nación – Provincias) (\mathbf{TOTREV}) es:

$$(15) \mathbf{TOTREV} = (t^A + t^F) \sum_i (C_i^{A(A)}) + (t^B + t^F) \sum_i (C_i^{B(B)}) + t_f^A \sum_i (C_i^{A(B)}) + t_f^B \sum_i (C_i^{B(A)})$$

La expresión contiene: a) la recaudación perteneciente al fisco provincial [$\mathbf{REV}^A = t^A \sum (C_i^{A(A)})$]; y, $\mathbf{REV}^B = t^B \sum (C_i^{B(B)})$]. b) la recaudación del gobierno federal debido a las ventas intraestadales [$\mathbf{REV}^F = t^F \sum (C_i^{A(A)}) + t^F \sum (C_i^{B(B)})$]. Y, c) la recaudación tributaria correspondiente al plus generado por el impuesto federal debido a las ventas interestadales que no cancelan, como en el caso de las ventas intermedias, porque grava consumo final [$\mathbf{REV}^{(A, B)}_f = t_f^A \sum (C_i^{A(B)}) + t_f^B \sum (C_i^{B(A)})$].

Varsano propuso distribuir el componente residual ($\mathbf{REV}^{(A, B)}_f$) que pertenece a las provincias – un fondo tributario común compartido por las provincias –, en proporción a la recaudación propia correspondiente al rendimiento provincial. Varsano identifica estas parte del tributo con el apodo de CVAT (significando la expresión de McLure “*Compensating Valued Added Tax*”). Por lo tanto, el IVA Partilhado implica la existencia de un “*common pool*”, con las dificultades usualmente asociadas al mismo.

Ambos impuestos provincial y nacional conjuntamente gravan exclusivamente al valor agregado nacional; las ventas intermedias están libres de gravamen. Como es natural en el caso del criterio de destino, la posición final de la presión tributaria sobre los sectores diferirá dependiendo de donde se contabilice la residencia geográfica de los consumidores finales. La ecuación (16) puede ser expresada como:

$$(16) \mathbf{TOTREV}_i = t_f^A \left(\sum_i \sum_{(j)} C_i^{A(j)} \right) + t_f^B \left(\sum_i \sum_{(j)} C_i^{B(j)} \right)$$

Nuevamente, asumiendo el caso relevante donde $t_f^A \neq t_f^B$, que implica $(t^A + t^F) \neq (t^B + t^F)$, la presión tributaria sobre el valor agregado en cada sector diferirá de acuerdo con el lugar donde se supone

que el consumo final está localizado. Debido a la ausencia de controles fronterizos en el comercio interestadual, esto genera un incentivo al fraude en los destinos, simulando ventas en jurisdicciones con alícuotas más bajas. Por lo tanto, a pesar que el IVA Partilhado intenta eliminar el incentivo al fraude igualando los débitos fiscales en origen, como estos débitos son reconocidos como crédito fiscal en destino – a través del gobierno federal – resulta posible reducir la presión tributaria sectorial maximizando el cómputo de las ventas en las jurisdicciones de menores tasas finales (simulando destinos falsos), no importando cual alto pudiera ser el débito en origen. El objetivo del IVA "Barquinho" puede ser burlado, esto es, el problema del IVA Destino Pago Diferido no es resuelto²⁸.

Una importante característica de este IVA subnacional es que requiere considerar la situación del débito neto de cada contribuyente ante el fisco nacional y el fisco provincial. Como las posiciones netas ante el gobierno nacional y provincial de los contribuyentes diferirá (en las jurisdicciones exportadoras netas con créditos contra el gobierno provincial y débitos a favor del gobierno federal), deberá tenerse en cuenta el problema de las compensaciones que naturalmente demandarán los contribuyentes. En este caso, para reducir costos administrativos, sería posible permitir a los contribuyentes pagar el débito neto consolidado (débitos nacionales menos créditos provinciales) y crear un mecanismo de *clearinghouse* entre la Nación y las provincias, con pagos intergubernamentales periódicos.

Ahora, cuando emergen asimetrías en el balance neto entre administraciones tributarias, surge el problema de los reembolsos. Las administraciones tributarias han demostrado ser renuentes a admitir reembolsos en efectivo u otro tipo de compensaciones con obligaciones tributarias de otros impuestos. Expertos del FMI en una revisión de las experiencias internacionales de los IVA nacionales, han encontrado una generalizada inhabilidad de las administraciones tributarias para hacer reembolsos oportunos por créditos fiscales excedentes de los contribuyentes, “los que legalmente pueden alcanzar a un medio de las recaudaciones del IVA”²⁹. En Argentina los exportadores usualmente sufren importantes demoras en recibir los reembolsos por créditos fiscales del IVA. El Gobierno Nacional ha sido asimismo renuente a aceptar compensaciones fiscales, en el sector agropecuario por ejemplo (sus ventas gravadas con una alícuota diferencial menor a la tasa general justificada en razones de orden social o distributivas), con otros débitos fiscales provenientes del Impuesto a las Ganancias (*Income Tax*) o a las Bienes Personales (*Patrimonial Tax*).

4.5. El IVA Provincial “Radial”

Esta alternativa plateada por Schenone (2001) modifica al IVA Destino del tipo "Barquinho" en la forma de computar los créditos fiscales. Los créditos fiscales por compras efectuadas en otras jurisdicciones son reconocidos a la tasa que rige en la jurisdicción de destino, en lugar de reconocer el débito generado en origen (el que paga el vendedor). La intención de esta versión, nuevamente, es eliminar el incentivo al fraude en los destinos y evitar distorsiones. Como el crédito fiscal es reconocido a la alícuota vigente en destino, se espera que el tratamiento diferencial anule los incentivos al fraude y evite no obstante las distorsiones (la presión tributaria en cualquier jurisdicción debería ser la misma). Veamos si este objetivo es alcanzado. Ahora la recaudación tributaria obtenida de cada sector en cada jurisdicción (\mathbf{REV}_i^A , \mathbf{REV}_i^B) es:

$$(17) \mathbf{REV}_i^A = (t^A + t^F) \left(\sum_i \sum_{(i)} x_{i(i)}^{A(A)} + \sum_i C_i^{A(A)} \right) + t_f^A \left(\sum_i \sum_{(i)} x_{i(i)}^{A(B)} + C_i^{A(B)} \right) - (t^A + t^F) \left(\sum_i \sum_{(i)} x_{(i)i}^{(A)A} \right) - t_f^A \left(\sum_i \sum_{(i)} x_{(i)i}^{(A)B} \right)$$

$$(18) \mathbf{REV}_i^B = (t^B + t^F) \left(\sum_i \sum_{(i)} x_{i(i)}^{B(B)} + \sum_i C_i^{B(B)} \right) + t_f^B \left(\sum_i \sum_{(i)} x_{i(i)}^{B(A)} + C_i^{B(A)} \right) - (t^B + t^F) \left(\sum_i \sum_{(i)} x_{(i)i}^{(B)B} \right) - t_f^B \left(\sum_i \sum_{(i)} x_{(i)i}^{(B)A} \right)$$

Donde, nuevamente, $t_f^A = (t^A + t^F)$; y, $t_f^B = (t^B + t^F)$. Las ecuaciones difieren de las mostradas para el caso anterior solamente en el último de los términos. El rendimiento tributario total obtenido en cada jurisdicción de cada sector (**TOTREV_i**) es ahora:

$$(19) \text{TOTREV}_i = (t^A + t^F) \sum_i C_i^{A(A)} + (t^B + t^F) \sum_i C_i^{B(B)} + t_f^A \sum_i C_i^{A(B)} + t_f^B \sum_i C_i^{B(A)} + \\ + [t_f^A (\sum_i \sum_{(i)} x_{i(i)}^{A(B)} - t_f^B (\sum_i \sum_{(i)} x_{i(i)}^{(B)A}))] + [t_f^B (\sum_i \sum_{(i)} x_{i(i)}^{B(A)} - t_f^A (\sum_i \sum_{(i)} x_{i(i)}^{(A)B}))]$$

De acuerdo con las identidades: valor sin impuestos de las ventas \equiv valor sin impuesto de las compras ($x_{i(i)}^{A(B)} \equiv x_{(i)i}^{(B)A}$; $x_{i(i)}^{B(A)} \equiv x_{(i)i}^{(A)B}$), y las expresiones $(t^A + t^F) = t_f^A$; y, $(t^B + t^F) = t_f^B$, la recaudación total es:

$$(20) \text{TOTREV}_i = t_f^A \sum_i \sum_{(j)} C_i^{A(j)} + t_f^B \sum_i \sum_{(j)} C_i^{B(j)} + (t_f^A - t_f^B) \sum_i \sum_{(i)} x_{i(i)}^{A(B)} + (t_f^B - t_f^A) \sum_i \sum_{(i)} x_{i(i)}^{B(A)}$$

En comparación con la expresión (16), la ecuación última muestra dos nuevos componentes. Esto es: a) la recaudación tributaria obtenida en cada provincia por ambos niveles de gobierno debido a las ventas interestadales y intraestadales al consumo final [$t_f^A \sum_i \sum_{(j)} C_i^{A(j)} + t_f^B \sum_i \sum_{(j)} C_i^{B(j)}$]; b) el débito fiscal neto del impuesto IVA radial federal, sobre las ventas interestadales para consumos intermedios desde la provincia A a la provincia B (exportaciones desde A) [$(t_f^A - t_f^B) \sum_i \sum_{(i)} x_{i(i)}^{A(B)}$]. Y, c) el débito fiscal neto proveniente del IVA radial federal sobre las ventas intermedias desde la provincia B a la provincia A (exportaciones desde B) [$(t_f^B - t_f^A) \sum_i \sum_{(i)} x_{i(i)}^{B(A)}$].

Por lo tanto, el IVA Radial no resuelve el problema del incentivo al fraude en los destinos, en la medida que se asuma el supuesto relevante donde $t_f^B \neq t_f^A$. Además, provoca una distorsión en los precios relativos del consumo intermedio debido a los efectos diferenciales de las tasas netas que gravan las ventas interestadales para consumos intermedios.

Más aún, aunque el resultado recaudatorio neto de los fiscos provinciales no difiere del caso previamente analizado³⁰, el gobierno federal enfrenta una situación diferente. Recibirá un resultado neto incierto por las compensaciones entre débitos y créditos fiscales derivadas del comercio interestadual de consumos intermedios (el resultado de los componentes b) y c)). Esto es realmente una importante desventaja, si se admite que la característica básica de cualquier sistema federativo (nacional y provincial) debería ser la independencia de ambos sistemas fiscales. La operatoria del sistema tributario subnacional no debería acarrear consecuencias fiscales al sistema nacional y vice versa.

Otra desventaja de esta alternativa, es la dificultad para las administraciones tributarias para estimar los créditos fiscales sobre insumos vendidos desde (o comprados a) múltiples jurisdicciones de origen, con las alícuotas correspondientes a las jurisdicciones de destino³¹.

4.6. El IVA “Dual”

El IVA Dual sugerido por Bird y Gendron (1998, 2000) es similar al IVA Destino Pago Diferido operando en la Provincia de Québec, coexistiendo con el IVA federal. Ambos niveles de gobierno gravando la misma base tributaria con su propia alícuota. La administración de ambos impuestos ha sido confiada al organismo recaudador de la Provincia de Québec.

Bird y Gendron enfatizan un interesante rasgo del sistema Canadiense: el organismo tributario federal fija ciertas altas prioridades en el enfoque de las auditorías que la administración tributaria del gobierno provincial debe cumplir. Como la base tributaria del impuesto federal y el provincial coinciden, existe un interés de la Provincia en llevar adelante dichas auditorías, que son similares a

las demandadas por la administración del IVA provincial. Por ejemplo si Québec tuviera su IVA propio sin administrar el IVA federal por su propio organismo recaudador, le sería imposible forzar a los contribuyentes de otras provincias para revelar información sobre las transacciones interestadales. Bird y Gendron dan especial importancia al hecho de concentrar la administración del impuesto en una entidad única (federal o provincial). Ellos esperan que esta administración unificada habría de resolver el problema de los fraudes. Para ponerlo en términos más claros en palabras de los propios autores, una “administración unificada” permite que el “solapamiento del impuesto federal y provincial” no signifique una mera superposición de legislaciones tributarias sino una oportunidad para lograr un efectivo cumplimiento tributario. Esto es, un sistema tributario que evite los fraudes en el comercio cruzando fronteras. No obstante, si “unificado” significa “un servicio administrativo único” o una “administración fiscal coordinada” no es realmente el punto a discutir. El mensaje de Bird y Gendron parece apuntar a que “administración unificada” debe entenderse con un único plan de auditorías y que por ese camino la administración tributaria provincial podría obtener la información necesaria para controlar el problema del comercio cruzando fronteras del IVA subnacional. La experiencia y confianza mutua que deben existir entre las dos administraciones tributarias para un cumplimiento tributario eficiente, resultan superlativas. Bird and Gendron no creen que esta podría ser la situación de países como Argentina, Brasil, Rusia, o India.

4.7. El IVA “Compensatorio” (CVAT)

Modificando su sugerencia inicial con respecto a la posibilidad técnica de un IVA subnacional, más recientemente Charles McLure ha defendido la propuesta de un IVA subnacional del estilo "Partilhado". Una importante modificación introducida por la propuesta de McLure es la determinación de la tasa del CVAT empleada para gravar las transacciones interestadales. Esta tasa es calculada como un promedio ponderado de las tasas provinciales, mientras que Varsano solamente permite que el gobierno federal adicione en origen una alícuota compensatoria (en sustitución de la tasa subnacional) que iguale el débito fiscal en origen.

Al explicar la elección de la tasa promedio ponderada para el CVAT, McLure menciona dos enfoques extremos. Una alternativa es fijar la tasa equivalente a la tasa subnacional más baja; y, la otra alternativa es fijarla igual a la tasa subnacional más alta. La primera alternativa tiene la ventaja de reducir los posibles reembolsos de los créditos fiscales del CVAT, pero generaría una discriminación contra los comerciantes locales en los estados o provincias donde rigen tasas superiores a esa tasa más baja. Como la tasa CVAT (menor a la tasa provincial de origen) es también aplicada a las ventas a consumidores finales y comerciantes no registrados de otras provincias, *“esto conduciría a algún margen de desvío de productos a los consumidores finales y comerciantes no registrados. Finalmente, induciría un incentivo a las compras a distancia, o por correo, y al comercio cruzando fronteras”*(sic)³².

En la segunda alternativa, de acuerdo con McLure, la tasa alta evitaría el incentivo al desvío de productos a los estados o provincias de destino con bajas tasas. También generaría un incentivo a los comerciantes de los estados importadores a registrarse, y de esta manera obtener créditos fiscales por el CVAT. Claramente la necesidad de reembolsos se vería incrementada debido a tal tasa alta del CVAT. Más aún, gravaría en exceso al comercio interestadual dirigido a los estados con bajas tasas, si el CVAT también se aplica a los consumidores finales y comerciantes no registrados.

Por estas razones McLure sugiere una alícuota promedio ponderado (ni la más alta ni la más baja). El rendimiento tributario obtenido de cada sector en cada jurisdicción (REV_i^A , REV_i^B) en esta modalidad, es:

$$(21) \text{REV}_i^A = (t^A + t^F) \left(\sum_i \sum_{(i)} x_{i(i)}^{A(A)} + \sum_i C_i^{A(A)} \right) + t^{\text{CVAT}} \left(\sum_i \sum_{(i)} x_{i(i)}^{A(B)} + C_i^{A(B)} \right) - (t^A + t^F) \left(\sum_i \sum_{(i)} x_{i(i)}^{(A)A} \right) - t^{\text{CVAT}} \left(\sum_i \sum_{(i)} x_{i(i)}^{(A)B} \right)$$

$$(22) \text{REV}_i^B = (t^B + t^F) \left(\sum_i \sum_{(i)} x_{i(i)}^{B(B)} + \sum_i C_i^{B(B)} \right) + t^{\text{CVAT}} \left(\sum_i \sum_{(i)} x_{i(i)}^{B(A)} + C_i^{B(A)} \right) - (t^B + t^F) \left(\sum_i \sum_{(i)} x_{i(i)}^{(B)B} \right) - t^{\text{CVAT}} \left(\sum_i \sum_{(i)} x_{i(i)}^{(B)A} \right)$$

donde: $t^{\text{CVAT}} = 0.5 * (t^A + t^B)$ ³³

La expresión para la recaudación total obtenida de cada sector (**TOTREV_i**) utilizando la tasa CVAT, es ahora:

$$(23) \text{TOTREV}_i = t^A \left(\sum_i C_i^{A(A)} \right) + t^B \left(\sum_i C_i^{B(A)} \right) + t^{\text{CVAT}} \left(\sum_i \sum_j \sum_{(j)} C_i^{j(j)} \right)$$

Como en el IVA Partilhado, el IVA nacional y el IVA provincial gravan solamente el valor agregado nacional (o el consumo final). Pero, en este caso, con tres tratamientos diferentes dependiendo de donde el comercio tiene lugar (ventas dentro de la provincia A, ventas dentro de la provincia B o ventas interestaduais para consumo final en ambas provincias, esto es, correspondiente a las compras cruzando fronteras)³⁴.

Un aspecto que amerita discusión en esta propuesta, es que las dificultades previstas por McLure de todas maneras continuarán presentes con la tasa promedio ponderada sugerida, dependiendo del grado de dispersión de la alícuotas subnacionales. Sobre este punto, es útil mencionar una explicación que frecuentemente aparece en el trabajo de McLure. Usualmente, cuando diferencias entre las alícuotas entre gobiernos subnacionales generan problemas, aparece la invocación a que en el mundo real de los sistemas tributarios subnacionales tal divergencia no habrá de ser importante. Tal supuesto (de reducida dispersión en los niveles de las alícuotas) puede solamente ser sostenida en casos de jurisdicciones con similares perfiles socioeconómico, como tipo y magnitud de la población, perfil productivo y características de las bases tributarias, preferencia de los votantes (*constituency*) y tamaño de los gobiernos, entre otros posibles factores. El supuesto de que las tasas no habrán de diferir, es crucial para convalidar toda la complejidad administrativa del nuevo invento tributario propuesto. Si la tasas no difieren, sea por casualidad o debido a un consenso a través de un acuerdo federal, excepto por pequeños márgenes (como finalmente Varsano propone), entonces la razón esencial de la descentralización fiscal no habrá sido resuelta.

Desafortunadamente, promediar las alícuotas subnacionales para la tasa del CVAT en la esperanza de reducir los diferenciales de alícuotas, no resuelve el problema del comercio cruzando fronteras, porque mantiene abierta la posibilidad del fraude en los destinos. Esta posibilidad naturalmente aparece con un resultado obvio, porque la tasa CVAT es buena solamente para cruzar el río! Finalmente, débitos fiscales y créditos fiscales en las compras intermedias compensan, generando un débito fiscal neto igual a cero. Lo que realmente importa en el comercio cruzando fronteras es los diferenciales de alícuotas entre provincias. No importa cualquiera sea el nivel de la tasa CVAT.

El resto de la propuesta de McLure no difiere en general del IVA Partilhado, como fuera expuesto por la propuesta original de Varsano, con la excepción de la ya mencionada diferencia en el tratamiento con diferentes tasas a las ventas intraestatales e interestatales destinadas al consumo final.

4.8. El IVA Prepago (PVAT)

Poddar, S. (1990) ha sugerido un IVA subnacional para India en el cual el prepago del impuesto a las ventas interestaduais puede ser hecho en el fisco de destino. Todo vendedor registrado en cualquier estado o provincia debería aplicar la tasa local (excepto cuando se exporta al exterior), a menos que el comprador residente en otra provincia le provea de un certificado que corrobore que el pago del impuesto ha sido hecho previamente en la provincia de destino (residencia del comprador). La administración del impuesto en esta variante permite un más sofisticado seguimiento de las transacciones y tiene la evidente ventaja de la ganancia financiera para el fisco de destino al obtener el rendimiento del impuesto que grava lo importado desde otras jurisdicciones, sin tener que esperar el pago diferido, como en la variante del IVA Destino Pago Diferido. De todas maneras, con relación al problema central del comercio cruzando fronteras, la posibilidad de fraudes en los destinos no es evitada. Los comerciantes pueden obtener certificados de prepago efectuados en las jurisdicciones de menores tasas.

4.9. El IVA Integrado Viable (VIVAT)

El VIVAT propuesto por Keen y Smith (1996, 2000), ha sido pensado esencialmente para el caso de la Unión Europea, donde no es posible imaginar un gobierno central fijando el impuesto (coparticipado, dual o compensatorio). Una tasa común y uniforme es fijada para las transacciones entre comerciantes registrados – que usualmente reflejarán transacciones intermedias – dejando que cada estado fije la tasa para ventas a comerciantes no registrados – que se asumen por tanto destinado a consumo final y no intermedio -. Esto es, la mecánica del impuesto no requiere diferenciar a las ventas de acuerdo con el destino de los bienes (intraestadual o interestadual), pero sí la situación del comprador (registrado o no-registrado, en cualquier estado o jurisdicción). La recaudación por las ventas a los comerciantes no registrados o compradores finales hacen necesario un mecanismo de coparticipación o distribución del rendimiento. Keen y Smith señalan que los estados miembros retiene al menos tanta autonomía como la que gozan al presente, respecto a la fijación de las “alícuotas relevantes”, correspondiente a las ventas finales, que son las que finalmente generan el rendimiento neto del IVA. Ellos correctamente argumentan que la tasa con la que se gravan los consumos intermedios no es la relevante, pues en estas transacciones intermedias los débitos y créditos cancelan mutuamente. El IVA grava solamente el consumo final que fundamentalmente pertenece a las compras de compradores no registrados.

Un tema importante señalado por Keen y Smith es su afirmación de que la propuesta garantizaría la simetría en los costos de cumplimiento tributario, significando que los costos para la administración tributaria no diferirían según las ventas sean intraestaduales o interestaduais. Desafortunadamente, Keen y Smith deben reconocer que el VIVAT tiene también su precio. Ellos deben admitir una característica que fuera señalada por McLure, por Bird y Gendron y también por Baldwin. El costo de administración basado en la distinción entre compradores registrados y no registrados, en gran medida dependerá de las tasas efectivas diferenciales aplicable a cada lado “diferenciado” de las compras: las que corresponden a las firmas intermediarias y aquellas que corresponden a consumidores finales. Keen y Smith señalan, en una nota al pie de página, que de todas maneras esto sucede en las operaciones actuales del IVA operando en todos los países donde el único problema es restringir los créditos fiscales por los insumos comprados por los comerciantes registrados. Sin embargo, ellos descuidan la importancia del hecho de que en el caso de las transacciones interestaduais, bajo el VIVAT, las alícuotas diferirán de las aplicadas a los comerciantes no registrados.

El punto crucial es que no debería existir la posibilidad de obtener ganancias por ahorros de presión tributaria, por ejemplo, por consumidores simulando sus compras finales como ventas a

comerciantes registrados, si la alícuota aplicada a los comerciantes no registrados es mayor a la alícuota uniforme aplicada a las ventas intermedias (correspondiente a los compradores registrados); o, vice versa, si la alícuota diferencial beneficia a los consumidores. A este respecto, Keen y Smith sostienen que las diferencias entre tasas serán probablemente despreciables y, consecuentemente, también el costo de cumplimiento tributario. Sorprendentemente, con este argumento Keen y Smith descuidan el problema de la asimetría en los costos de cumplimiento. En el caso del VIVAT, la asimetría aparece entre compradores registrados y compradores no registrados, y las dificultades para identificar quien realmente realiza la compra. Finalmente, Keen y Smith reconocen que desde el punto de vista del costo de administrar ambos tipos de transacciones, surgirán límites fiscales en el caso que se enfrenten diferencias muy importantes entre alícuotas. Esta es la razón por la que sugieren que la tasa VIVAT para las transacciones intermedias debería ser fijada de forma de “mantener tales tasas diferenciales dentro de márgenes razonables”³⁵.

En realidad, VIVAT intenta resolver el problema del fraude en los destinos en sentido geográfico o territorial, pero no resuelve el problema del fraude en los destinos entre compras finales e intermedias (o entre comerciantes registrados y no registrados), ambos tipos de agentes económicos teniendo naturalmente cierta localización geográfica. Como Bird y Gendron han señalado, VIVAT cambia una clase de asimetría de cumplimiento tributario (la referida a ventas intraestadales e interestadales) por otro tipo de asimetría (la correspondiente a comerciantes registrados y no registrados).

5. El Impuesto Provincial a las Ventas Minoristas (IPVM)

El Impuesto a las Ventas Minoristas (IVM) ha sido objeto de crítica en la literatura, mucha de ella producida a fines de los ochenta y durante los años noventa, cuando se discutiera la propuesta de reforma tributaria fundamental en los EUA (ver particularmente Cnossen, S., 1987 and 2002)³⁶. En teoría el IVM debería gravar el consumo final y producir el mismo rendimiento que el IVA, con la única diferencia que el IVM grava el valor agregado total en la última etapa de la cadena producción-consumo, mientras que el IVA grava el valor agregado total de forma parcial en cada una de las etapas de dicha cadena.

El gravar exclusivamente el valor agregado o el consumo final con alícuotas uniformes y no gravar los consumos intermedios, son principios de general aceptación entre muchos tributaristas y el mundo académico en general. Las excepciones por el empleo de alícuotas no uniformes son admitidas en presencia de bienes no gravables (como el ocio) sustitutos o complementarios de los bienes gravables. Las reglas de Ramsey – Habegger – Meade, y Corlett y Hague, han recogido diferente tratamiento en las alícuotas sobre la base de argumentos de eficiencia económica, aunque en la práctica usualmente estos principios o reglas no son seguidas. En realidad, las legislaciones sobre IVA en muchos países admiten alícuotas diferenciales justificadas en argumentos de equidad y no de eficiencia económica.

Con relación a no gravar el consumo intermedio, existe asimismo cierta literatura que ha adelantado una idea diferente, en el caso de firmas que detentan poder de mercado. Myles (1989, 1996) ha sugerido que en el caso de firmas verticalmente ligadas en que solamente una de ellas es imperfectamente competitiva, los bienes intermedios deberían ser gravados con una alícuota específica. Más tarde, Colangelo, G. y Galmarini, U. (2001) extendieron esa recomendación al caso de una tasa *ad valorem*. La conclusión de esta literatura es que en el caso de bienes intermedios que poseen sustitutos muy cercanos, el poder de mercado será débil, los márgenes de beneficios serán reducidos, y el principio de fijación del precio según el costo marginal, estará operando en la economía. Por lo tanto, en ese caso, el IVA es la mejor alternativa. Pero en el caso opuesto, donde

los bienes intermedios no tienen substitutos cercanos y las firmas tienen poder de mercado (oligopolio), gravar los bienes intermedios es eficiente y el IVA no es la mejor alternativa.

Ahora bien, en el mundo real, el IVM grava algo más que el consumo final.. Usualmente es dificultoso evitar que grave parcialmente consumo intermedio³⁷. Suponiendo competencia perfecta en todos los mercados y admitiendo que no gravar los consumos intermedios es el principio correcto, dos métodos han sido sugeridos como solución en el IVM.. Uno es diferenciar a los “comerciantes registrados” de los “no registrados”, permitiendo a los primeros acreditar los débitos incluidos en las facturas de compra de insumos. La otra alternativa es identificar el “uso” del bien por el comprador y no gravar las ventas dirigidas a consumos intermedios. Ninguna de ambas alternativas es perfecta, especialmente la última debido a la muy conocida dificultad de rastrear el destino real de los bienes o la etapa final de la cadena producción-consumo. Respecto de la primera, las firmas pueden cometer fraude simulando ventas para consumos intermedios cuando van dirigidas a consumos finales, en el caso de firmas que venden a ambos tipos de consumos. Esto fue analizado en el caso del VIVAT.

El segundo problema del IVM es que la evasión se concentra en la etapa final de la cadena producción-consumo, precisamente en la etapa en que el costo de cumplimiento tributario es mayor. Se argumenta que contrariamente en el caso el IVA aún cuando se admita un mínimo no gravable por determinadas ventas pequeñas, resulta posible no perder el monto total del impuesto incorporado en las ventas no gravadas o exentas. Pero, de todas maneras, sin facturación en la última etapa, la evasión en el IVA a través de la “cadena negra hacia arriba” es también posible³⁸.

Resumiendo las conclusiones arribadas en la literatura y teniendo en cuenta las dificultades antes señaladas, muchos autores han sugerido la solución de un IVA Nacional como superior al Impuesto Nacional a las Ventas Minoristas. Pero ahora lo que está en discusión es el caso del IVA “Subnacional”. En este caso y en países donde ya existe un IVA Nacional, como en muchos países en vías de desarrollo, esos problemas del IVM pueden encontrar soluciones. Especialmente, el problema de fraude o evasión en la etapa final y el objetivo de evitar gravar los consumos intermedios. La solución se encuentra en el hecho que la coexistencia del IVA Nacional y el IVM Provincial posibilita el intercambio de información entre los fiscos respectivos. El ente federal recaudador del IVA Nacional puede informar a las administraciones tributarias provinciales todos los comerciantes registrados que son susceptibles de acreditar débitos incluidos en sus compras de insumos y así reducir prácticas de evasión. Por otro lado, las administraciones tributarias provinciales pueden informar al organismo federal respecto del resultado de sus auditorias en comercios minoristas, lo que contribuirá a reducir el dilema de la “cadena negra hacia arriba”, que afecta en forma importante al IVA nacional en la actualidad³⁹. La propuesta es muy similar a la idea sugerida por Llach, J., et al, (2000) de un “IVA Provincial con tasa cero” más un Impuesto Provincial a las Ventas Minoristas y, de alguna manera, similar a la idea de Bird y Gendron de cooperación entre los fiscos federal y provincial del IVA Dual, Y, más sorprendente quizás, algo parecido a la idea del VIVAT de Keen y Smith aplicado a una federación!⁴⁰

En el caso de pequeños comerciantes y en orden a reducir los costos de administración, un sistema de Impuesto Modular o de Patentes (base presuntiva) puede mejorar la solución. Además, la tendencia presente a la concentración de las ventas minoristas en centros comerciales y supermercados, reducirán los costos de administración del IPVM. Asimismo, el otro problema citado en el caso del IVM referido a las dificultades en gravar los servicios, nuevamente la cooperación entre los fiscos federal y provinciales puede permitir localizar a contribuyentes de este segmento, usualmente excluidos en los IVM operando aisladamente.

En otro orden de ideas, desafiando a la literatura tradicional que sostiene las virtudes del IVA para asegurar el cumplimiento tributario a menor costo, basado esencialmente en su potencial técnica de contraponer intereses entre vendedores y compradores, recientes estudios han investigado efectos distorsivos y prácticas de evasión en el IVA nacional difíciles de resolver⁴¹. Añadiendo una alícuota subnacional a la nacional, especialmente en países donde la alícuota federal es ya alta, habrá de generar incentivos mayores a la evasión y la informalidad. Países como Argentina enfrentan dificultades en mejorar el cumplimiento tributario de este impuesto; su alícuota ya muy alta, constituye un importante premio para evadir el impuesto⁴². La experiencia internacional indica la existencia de un gran rango de variación en las alícuotas generales, no obstante los esfuerzos de armonización intentados en países de la Unión Europea. El problema se magnifica en los casos de alícuotas superiores al 10%-12%, las que según los expertos, son límites razonables para cualquier impuesto a las ventas^{43 44}.

Finalmente, el futuro del “negocio” de la administración tributaria, en lo que concierne a la imposición indirecta tipo ventas, como el IVA o el IVM, enfrenta un cielo cargado de nubes negras, especialmente en el caso de los gobiernos subnacionales.

La literatura internacional ha discutido las dificultades de gravar las transacciones en presencia de crecientes volúmenes de las modalidades de compras a distancia y el comercio electrónico⁴⁵. Estas prácticas imponen un gran desafío a las administraciones tributarias, particularmente en el caso de jurisdicciones muy cercanas entre sí o localizadas dentro de un espacio geográfico reducido⁴⁶. El comercio electrónico, al tiempo de reducir enormemente los costos del *delivery*, incentiva las prácticas de compras a distancia y por correo, y tiene el inherente problema de identificar la localización de los proveedores – especialmente aquellos que no tienen un establecimiento formal en la jurisdicción de destino – y de los compradores a quienes es difícil localizar aún entre países. La posibilidad del empleo de “Impuestos de uso” (“use taxes”), como sucede en el *Retail Sales Tax* de los EUA, resultarán difíciles de aplicar en negocios o firmas, no solamente en personas⁴⁷. Por último, la tendencia a un mayor comercio involucrando servicios y de intangibles, y no tanto a bienes, – muchos sobre base de tecnología digital a través de Internet –, todo junto, hace al tradicional cumplimiento tributario de las ventas – especialmente aplicando el criterio de destino – extremadamente complejo y turbio.

6. El punto de vista de la “elección pública” (*public choice*)

Un importante tema concerniente al IVA subnacional, particularmente los de tipo Dual-Partilhado-Compensatorio, es la posibilidad del comportamiento estratégico de los gobiernos explotando una misma base tributaria. Si el gobierno federal persigue igualar una cierta presión tributaria en todo el país, es claro que se genera un fuerte incentivo a que las jurisdicciones presionen políticamente para ganar espacio tributario (*tax room*) y explotar al máximo posible la aludida base, fijando la alícuota al nivel más alto posible de acuerdo a la meta de alícuota consolidada máxima establecida por el nivel central. La solución que reclama la armonización de los dos sistemas (nacional y subnacional) aparece como difícil cuando se deban tener en cuenta escenarios cambiantes y características diferenciales entre regiones económicas de un mismo país. El fijar una alícuota uniforme a nivel subnacional determinada por el gobierno federal, cuando ello es posible constitucionalmente, – no importando su nivel –, destruiría la razón original de la descentralización fiscal y la autonomía subnacional para definir su estructura tributaria.

La autonomía tributaria subnacional, en particular su potestad para establecer las alícuotas de los impuestos, es crucial para la competencia entre estados o provincias. Este escenario competitivo permite al teorema de Tiebout trabajar para bien de la federación. En principio, la competencia tributaria no debe ser calificada de negativa, cuando se evitan distorsiones fiscalmente inducidas

mediante sistemas tributarios que utilicen esquemas de alícuotas no uniformes. La competencia entre gobiernos, por atraer inversiones y consumo a sus jurisdicciones a través de la competencia tributaria, ha sido acusada de desmejoradora del bienestar, debido a externalidades fiscales entre regiones, las que conducirían a alícuotas impositivas muy bajas y la subprovisión de bienes públicos en equilibrio (“*race to the bottom*”)⁴⁸. Como señalan Janeba, E. y Schjelderup, G. (2002), este punto de vista está en agudo contraste con el pensamiento de muchos políticos conservadores y la literatura del *public choice* (elección pública), particularmente Brennan and Buchanan, 1980 y McLure, C, 1986, quienes han argumentado que la competencia en general, y la competencia entre gobiernos en particular, es beneficiosa porque reduce el despilfarro del gobierno y disciplina a los políticos (reduce las rentas de los políticos). El argumento de la externalidad también olvida de tener en cuenta que las distorsiones pueden ser producidas por la política fiscal a través del lado del gasto público. Cuando están presentes asimetrías en la provisión de bienes públicos y esta provisión asimétrica modifica las ecuaciones económicas de las inversiones privadas, la armonización tributaria podría no solamente no ser condición suficiente, sino también condición no-necesaria para evitar distorsiones a través del comportamiento de los gobiernos⁴⁹.

Una crítica fundamental que asimismo puede formularse a la idea del IVA subnacional, y particularmente cualquier IVA del tipo dual, es que aunque la tasa correspondiente a cada nivel de gobierno puede ser identificada por las respectivas leyes de los impuestos, la incidencia tributaria quedará escondida para los ciudadanos. Ellos no tendrán una idea clara de la magnitud y destino de sus contribuciones (subnacional y nacional). Aunque el balance fiscal neto (débito neto) es individualizable para cada nivel de gobierno, la percepción de los ciudadanos (“*constituency*”), el impuesto precio de la demanda de bienes públicos nacionales y subnacionales será poco clara y confusa, por lo que el principio de correspondencia fiscal, la razón esencial de la descentralización tributaria, será roto.

Al respecto, debiera notarse que quine paga el débito neto al gobierno son los comerciantes o intermediarios. Esto es, los contribuyentes de ley son una porción menor del electorado y no todos los consumidores y propietarios de los factores (sobre cuyos ingresos reales incidirá finalmente la carga del impuesto). Desde el punto de vista económico, los contribuyentes del IVA pueden ser considerados meros “agentes de percepción”, no contribuyentes en sentido económico, porque la incidencia tributaria afectará a cualquier agente, directa o indirectamente ligado a la transacción gravada. Los ciudadanos afectados tendrán poca información o transparencia acerca del costo de oportunidad ligado a sus demandas por gastos públicos al correspondiente nivel de gobierno⁵⁰.

La ausencia de transparencia en los asuntos fiscales produce “ilusión fiscal”⁵¹. Este fenómeno prevalece si los ciudadanos (*constituency*) sistemáticamente mal perciben la carga tributaria. El efecto de separar la tributación de las decisiones de gasto, ha sido analizado por Winner, S. (1983), quien ha demostrado que esta característica de la mayoría de las democracias representativas, pueden provocar ilusión fiscal y contribuir al incremento del gasto público. La influencia del encuadre legal como causa de ilusión fiscal fue también analizado por Tyran y Sausgruber (2000) en un interesante trabajo que combina el enfoque comparativo de mercado experimental (Smith et al., 1982) con un estudio del voto experimental (Palfrey, 1991). Los autores demuestran y confirman la hipótesis de John Stuart Mill (1848) de que la carga tributaria asociada con impuesto indirecto (cuya incidencia está “escondida” en los precios de los bienes) es sistemáticamente subestimadas, mientras que este no es el caso de un impuesto directo equivalente⁵². Ellos demuestran que la ilusión fiscal induce a los individuos a aprobar una propuesta de distribución, que no está en línea con su interés material propio.

Aunque existen hallazgos en la comprobación de la tesis Leviatán adelantada por Brennan and Buchanan (1980), la literatura sobre el tema no arriba a resultados concluyentes (Oates, W. 1985);

Tampoco se ha logrado consenso respecto a los efectos de la transparencia fiscal (*accountability*) sobre el tamaño de los gobiernos (Lassen, D. D., 2001 and Dusek, L. 2002). Pero Becker y Mulligan (1998) encuentran que sistemas tributarios más eficientes (es decir, aquellos que inducen menores distorsiones económicas), conducen a gobiernos más grandes. La imposición indirecta utilizando el IVA, produce mejoras en el bienestar si el tamaño o nivel del gasto público “está dado”. Pero sistemas tributarios eficientes que descansan sobre una base tributaria amplia con estructura de alícuotas mas bien planas, están asociados a gobiernos más grandes, porque la disponibilidad de recursos modifica el comportamiento de los políticos. Los induce a incrementar el gasto público en exceso.

Kenny y Winer (2001) encuentran que la composición o estructura tributaria varía con la naturaleza de los regímenes políticos. Los países socialistas tienden a hacer mayor uso de los impuestos que pagan las firmas. Los impuestos a las ventas y de sisas son las fuentes predominantes de estos regímenes, debido a la mayor facilidad con que la actividad de los negocios puede ser monitoreada, un mucho más fuerte interés ideológico por gravar a los negocios, y a reducir la necesidad de utilizar la imposición sobre los individuos para cumplimentar metas sociales. A este respecto, ellos encuentran que los gobiernos represivos descansan menos sobre la imposición a los ingresos personales, posiblemente debido a que esta fuente requiere un mayor grado de cumplimiento voluntario que otras formas de imposición. Desde la perspectiva de la libertad individual, el IVA puede ser visto como menos intrusivo que el Impuesto a los Ingresos o Ganancias, pero al final puede resultar más perjudicial al bienestar y la libertad individuales⁵³.

Persson, Roland y Tabellini (1997, 2000) y Persson y Tabellini (1999) identificaron los efectos de las instituciones políticas sobre el tamaño del gobierno, en particular si un país es presidencialista o parlamentario. Ellos encontraron que el presidencialismo incrementaba la transparencia o *accountability*, el que a su vez reduce el tamaño del gobierno.

Los diferenciales de alícuotas existentes en la mayoría de las legislaciones del IVA – siempre abierta a la influencia de los *lobbies* – son otra fuente de problemas para las administraciones tributarias, al incrementar la complejidad del sistema de fiscalización y ser causa de mayor evasión. Aunque justificada por razones de equidad, paradójicamente estas legislaciones y otras reglas tendientes a reducir la evasión como mecanismos de retenciones y pagos anticipados sobre bases presuntivas, han contribuido a desmejorar la distribución del ingreso⁵⁴, complicar la administración tributaria y debilitar el cumplimiento tributario. Por supuesto, se entiende que los IVA subnacionales propuestos, no sugieren introducir sistemas provinciales de alícuotas diferenciales según actividades, pero aún así, habría de incrementar las dificultades de la administración tributaria de los actuales IVA nacionales si el grado de compromiso de las administraciones provinciales no es parejo según tipo de sectores o actividades.

En el caso de la solución en la imposición indirecta propuesta, de la combinación IVA Nacional - IVM Provincial, al menos se permite identificar separadamente las fuentes tributarias entre niveles de gobierno, federal y provincial. Esto es, un desempeño más efectivo de la conexión Wickseliana. Por supuesto que si en las facturas por los consumos finales del IVA, se identificara el débito correspondiente, el impuesto en esta etapa final estaría operando como un IVM. Pero esta identificación no resulta suficiente debido a los posibles efectos del impuesto (incidencia) a lo largo de la cadena de producción con su incidencia sectorial y regional diferenciada según las estructuras espaciales del valor agregado y las alícuotas vigentes en cada jurisdicción, no obstante la “cancelación contable” de débitos y créditos de los consumos intermedios. La posible traslación de la carga hacia atrás y/o hacia delante, a lo largo de las jurisdicciones con diferentes IVAs subnacionales, diluirá la percepción del costo económico de oportunidad que asumen los ciudadanos (incluyendo los efectos sobre el bienestar de los ciudadanos que viven en jurisdicciones

que no graven siquiera las ventas!), y el efecto indefinido sobre dicha incidencia de los posibles fraudes en los destinos, provocado por el comercio cruzando fronteras dentro de la federación, implicará distorsiones y una notoria ausencia de visibilidad fiscal por parte de los ciudadanos.

De todas maneras, los problemas enfrentados por la imposición a las ventas en todas las alternativas posibles, incluyendo por cierto al IPVM!, conducen a considerar a la imposición directa y personal superior a la real e indirecta.

Finalmente, con relación al tema de la transparencia o *accountability*: es probable que más *accountability* puede no llegar a provocar en algunos casos la existencia de gobiernos más grandes, como algunos autores han concluido. Más aún, quizás mayor transparencia pueda conducir a incrementar la actividad de los *lobbies* y el gasto del gobierno, como algunos expertos han reportado en el caso de los resultados perversos de la exposición del gasto tributario en la contabilidad presupuestaria de los gobiernos⁵⁵. Pero, este no es el punto. Quizás las preferencias del electorado conducirán a votar gobiernos más grandes, si la labor de los políticos resulta buena! O a consentir la asignación de subsidios a algunos sectores debido a prestigio nacional o lo que fuere. Pero el punto relevante es que los ciudadanos deben tener la correcta percepción del costo de oportunidad que ellos habrán de financiar con sus impuestos por tales medidas. La transparencia permitirá saber por qué razón y para qué se pagan los impuestos. Este es el principio básico de toda democracia.

7. Conclusiones

La operatoria del IVA a nivel de los gobiernos subnacionales de una federación acarrea problemas que no se presentan en el IVA Nacional. La razón básica es que, en el IVA Nacional, todos los sectores y regiones se gravan uniformemente con una misma tasa, sin importar el lugar de origen y destino de esos bienes dentro de la federación. Esta circunstancia evita la presencia de distorsiones e incentivos al fraude en los orígenes o en los destinos. Cuando el IVA es aplicado a las transacciones intraestadales e interestadales de una federación, donde el tránsito de bienes y servicios cruzando fronteras interiores no es posible controlar, surgen consecuencias no deseadas, las que suelen resumirse en la expresión “el problema del comercio cruzando fronteras”. Las características de este problema dependen de la variante de IVA subnacional que se considere.

En el caso del IVA Origen Puro, se generan incentivos para que los gobiernos subnacionales intenten inducir fiscalmente la radicación de inversiones o firmas dentro de su territorio, pudiendo conducir a un escenario de “guerras tributarias” entre estados. Las exportaciones son gravadas y las importaciones no son gravadas, generando un sesgo pro importador o anti exportador. En el IVA Origen Modificado que admite acreditar los débitos incorporados en las facturas de los bienes importados de otras jurisdicciones, surge la posibilidad del paseo de facturas simulando la adquisición de insumos in jurisdicciones con mayores tasas, o manipulaciones en los precios de transferencias entre firmas económicamente ligadas intentando reducir la presión tributaria.

En el IVA Destino Pago Diferido, como las exportaciones no son gravadas, o mejor dicho, son gravadas a tasa cero, y las importaciones son gravadas con pago diferido, el fenómeno del paseo de la factura adquiere particular importancia. La posibilidad de “guerras comerciales” inducida por el diferencial de alícuotas está presente, y el comercio cruzando fronteras es por tanto promovido.

El IVA "Partilhado" intenta eliminar el incentivo al fraude en los destinos igualando el débito fiscal en origen a través del gobierno central. Sin embargo, la buena intención falla porque el reconocimiento del crédito fiscal en destino mantiene las diferencias en la presión tributaria del valor agregado según el lugar donde quede contabilizada la venta final, invitando a los arbitrajes

fraudulentos. El intento de reducir este problema promediando las alícuotas subnacionales como se sugiriera en el CVAT, no elimina el margen de ganancia que arroja el fraude en los destinos. En realidad, la tasa utilizada para gravar las ventas interestaduais es irrelevante; lo que importa son las alícuotas diferenciales entre provincias.

El IVA “Radial” no evita el incentivo al fraude en los destinos y al mismo tiempo genera distorsiones de precios entre sectores, generando al mismo tiempo un efecto no deseado sobre el fisco federal, que debería compensar el resultado neto entre los débitos fiscales y los créditos fiscales producidos por las transacciones intermedias interestaduais.

El VIVAT no evita la existencia de incentivos al fraude excepto en la hipotética circunstancia de variaciones de alícuotas no muy marcadas. Como sucede en las variantes del IVA Partilhado y CVAT. La asimetría en los costos de cumplimiento no se elimina, aunque la característica del mismo difiere de los otros dos casos.

El IVA Prepago agrega una ganancia financiera para los fiscos de destino con respecto al IVA Destino Pago Diferido, pero no resuelve la posibilidad de fraudes en los destinos. Los comerciantes pueden conseguir o comprar certificados de prepago en las jurisdicciones con menores tasas.

Finalmente, el IVA Dual parece no aplicable en países con administraciones tributarias débiles, como sus autores reconocen con explícita referencia a los casos de Argentina, Brasil, Rusia, e India.

El problema básico en todos los casos emerge cuando los diferenciales de alícuotas entre estados o provincias son importantes. Por esta razón, en todas las alternativas sugeridas, los expertos esperan verificar una reducida banda de variación de las alícuotas subnacionales. Pero si las alícuotas diferenciales fueran cero, cualquier IVA sería viable, aunque no recomendable desde el punto de vista del enfoque de “elección pública” y el principio de correspondencia fiscal. Adicionalmente, otras dificultades hoy presentes en los IVAs Nacionales se amplificarían con los problemas que incorporaría el IVA subnacional.

Como conclusión final, la revisión de todas las alternativas imaginables para el IVA subnacional generan serias dudas sobre una respuesta afirmativa de la pregunta formulada en el título de este trabajo. Por alguna razón pocos países en el presente han implementado un IVA subnacional: la Provincia de Québec en Canadá y los estados Brasileños (ICMS)⁵⁶. Los problemas enfrentados con el ICMS en Brasil son evidentes de un mal diseño tributario. De acuerdo a la opinión de Bird y Gendron, pareciera que el caso del IVA Dual de Canadá es la única experiencia exitosa.

La propuesta formulada en este trabajo ha sido ya planteada por el autor en trabajos previos (Piffano, H., 1999a). En el campo de la imposición real e indirecta, se intenta combinar un IVA Nacional exclusivo y un Impuesto Provincial a las Ventas Minoristas para países como Argentina. Esta solución promete las ventajas contenidas en muchas de las alternativas previamente estudiadas, con una mejora en materia de separación de fuentes, transparencia fiscal y reducido nivel de distorsiones. El sistema no demanda costos adicionales de administración ni complejidades técnicas que los gobiernos subnacionales no estén en condiciones de asumir. Solamente requiere acuerdos de cooperación (intercambio de información) entre los fiscos federal y provinciales. Ello permitiría: reducir los actuales efectos distorsivos del Impuesto a los Ingresos Brutos (*turn over tax*) operando en las provincias de Argentina, y la evasión a lo largo de la “cadena negra hacia arriba” del IVA Nacional. Asimismo, evitar gravar consumos intermedios en el IVM provincial y mejorar el combate a la evasión del sector minorista. No requiere administraciones unificadas (salvo el intercambio de información sobre bases informáticas tecnológicamente armonizadas), ni por cierto compensaciones entre fiscos, a pesar de respetarse la autonomía provincial en la definición de las

alícuotas para gravar las ventas. Desde el punto de vista del *accountability*, cumplimenta más razonablemente el principio Wickseliano de correspondencia fiscal, al permitir diferenciar las fuentes tributarias del gobierno federal y provincial, permitiendo a los ciudadanos identificar con mayor precisión la carga tributaria del gobierno subnacional al momento de su consumo final.

De todas maneras, los problemas crecientes detectados en la imposición real e indirecta (compras a distancia y comercio electrónico) y la necesidad en muchos países de menor desarrollo relativo y países emergentes en mejorar el principio de correspondencia fiscal (y el sistema democrático!), conducen a sugerir la conveniencia del uso de la imposición directa y personal sobre los ingresos de las personas físicas, o un impuesto subnacional de alícuota plana sobre el consumo de personas físicas, como fuente a explotar por los gobiernos subnacionales. Como muchos autores han señalado, una solución a la imposición base consumo puede encontrarse dentro de la misma legislación del tradicional impuesto a los ingresos⁵⁷. Los gobiernos provinciales podrían incorporar este impuesto con reducidos costos de administración, pues gran parte de la labor de determinación de la base ya la cumple el gobierno central.. Lecciones y experiencias de muchas federaciones como las de EUA y Canadá, podrían ser tomadas como referencias útiles para su diseño. Finalmente, la visibilidad del costo fiscal a través de la imposición directa evitaría el fenómeno de ilusión fiscal en las decisiones de voto de los ciudadanos.

NOTAS

¹ Para una revisión ver Varsano, R. (1995, 1999), Bird, R. y Gendron, P. (1998, 2000), McLure, C. (1993, 1999, 2000), Keen, M. y Smith, S. (1996, 1999), Poddar, S. (1990, 1999), Schenone, O. (1999), Fenochietto, R. y Pessino, C. (2000) y Piffano, H. (1999a, 1999b, 1999c, 1999d, 2000).

² La teoría básica y la discusión sobre el IVA Origen – IVA Destino, sus efectos económicos y equivalencias (“eficiencia en la producción” versus “eficiencia de intercambio”) no son analizados en este trabajo. Para una revisión sobre el tema ver Lockwood, B. (1993), Lockwood, B., de Meza, D., y Myles, G. (1994) y Genser, B. (1996).

³ Ver Slemrod, J. y Yitzhaki, S. (2000) y Gale, W. y Holtzblatt, J. (2000) para un análisis de los aspectos administrativos afectando las prácticas de elusión y evasión.

⁴ Bird, R. (1983), Casanegra de Jantscher (1990) y Bird, R. y Casanegra de Jantscher (1992) han sostenido que “la administración tributaria es política tributaria” en los países en desarrollo.

⁵ En McLure, C. (2000), el autor modifica radicalmente su opinión cuando es favorablemente entusiasmado con la idea original del IVA Partilhado, sugerido por Varsano, R. (1995).

⁶ Ver la reciente sugerencia para Brasil en Varsano, R., Ferreira, S. G. y Afonso, J. R. (2002). Algunos autores han sugerido la inconveniencia de descentralizar cualquier tipo de impuesto general a las ventas, debido a la movilidad de bases y los problemas administrativos, con la excepción de ciertos países territorialmente muy extensos como EUA o Canadá (ver Noorregaard, J., 1997; Vehorn, C. L. y Ahmad, D. E., 1997).

⁷ Las finanzas públicas federales requieren independencia de las decisiones fiscales de los gobiernos y clara información de los impuestos-precios que los ciudadanos deben pagar por los bienes públicos provistos por cada nivel de gobierno (el principio “Wickseliano” de correspondencia fiscal). Se volverá sobre este aspecto en el punto 6.

⁸ La definición responde a similar enfoque utilizado por el FMI en documentos oficiales (Ver Shome, P., 1995). La alternativa de diseño por el cual se admite la existencia de créditos fiscales con compensaciones entre fiscos, es identificada como IVA Origen “Modificado”. Esta versión “modificada” coincide con la definición utilizada en la sexta Directiva de la Unión Europea (Commission of the European Communities, 1996). Para los expertos del FMI el hecho de permitir acreditar en destino los débitos fiscales contenidos en las importaciones, es decir, lo gravado en origen, transformaría a esta modalidad en un IVA “Destino” (Ver IMF, 2000).

⁹ El concepto de si un impuesto es exportado o no debe ser entendido con el lugar donde se localiza la percusión del impuesto. Es exportado cuando el impuesto es fijado en el estado de origen, de manera que el impuesto es incorporado en la factura enviada a otra jurisdicción y el fisco de destino no es compensado por tal débito. No es exportado, en cambio, cuando el estado de origen permite exportar a otras jurisdicciones a tasa cero y el fisco de destino es quien grava con el impuesto. Por lo tanto, este no es el concepto de incidencia del impuesto, es decir, el lugar donde la carga del impuesto queda finalmente localizada, lo que obviamente depende de condiciones de mercado.

¹⁰ La presente taxonomía del IVA subnacional solamente considera IVA Dual a esta alternativa, que esencialmente permite la autonomía estadual en la definición de la alícuota. Este es el caso del *General Sales Tax* federal y el *Sales Tax* de la Provincia de Québec (GST/QST). En Canadá existe otro arreglo de imposición a las ventas entre el gobierno federal y tres provincias; el *Harmonized Sales Tax* (HST) (Ver Bird and Gendron, 1998). Este segundo sistema no es clasificado como una forma de IVA Dual, pues se trata de un IVA nacional-provincial conjunto o un IVA subnacional del tipo “*piggy-backing*” con alícuota uniforme en las tres provincias y con un mecanismo de coparticipación de tipo devolutivo.

¹¹ Fenochietto, R. y Pessino, C. (2000) han sugerido un IVA subnacional similar para Argentina, que los autores denominaron IVA Compartido (*Shared VAT* o SVAT). La tasa federal que grava las ventas interestaduais – que los autores denominan la “tasa de percepción” (*perception rate*) – es calculada como promedio ponderado de las alícuotas provinciales vigentes en el correspondiente año fiscal.

¹² Un tratamiento analítico similar es presentado por Schenone (1999), aunque el modelo aquí presentado difiere en muchos aspectos importantes.

¹³ Para el propósito del análisis, la referencia a “firmas”, “sectores” o “actividades” es similar o equivalente; de ahora en más es utilizado el término “sector”.

¹⁴ Simulaciones o trampas (fraude) que el contribuyente puede hacer mediante el cambio del verdadero destino de las ventas en sus reportes al fisco.

¹⁵ En realidad, la competencia tributaria no debería ser un problema cuando los sistemas tributarios evitan hacer tratamientos diferenciales entre sectores. Los argumentos referidos a competencia tributaria son discutidos en el punto 6.

¹⁶ El rendimiento tributario está asociado con el valor de la producción generada en la jurisdicción, mientras que en el caso del IVA destino o el Impuesto a las Ventas Minoristas, está asociado con la población consumidora.

¹⁷ El argumento del principio del beneficio en favor del IVA Origen.

¹⁸ El sistema requiere que los vendedores informen el destino de sus ventas, porque los débitos fiscales deben ser devueltos en compensación al fisco de destino, el cual reconoce como crédito fiscal el impuesto pagado en origen por el importador. Por otra parte, los compradores deben identificar el estado o provincia de origen de sus compras ante el fisco de su jurisdicción, de manera de éste poder saber a que fisco provincial reclamar las compensaciones.

¹⁹ En rigor, el problema principal del IVA Origen, en lo referido al comercio cruzando fronteras, reside en el tratamiento de las exportaciones y la dificultad por instrumentar reembolsos (ajustes) en frontera. Debería contemplarse asimismo la remisión de bienes sin factura entre establecimientos de una misma firma residiendo en diferentes jurisdicciones y la aceptación de las provincias de retornar los créditos fiscales a los exportadores a pesar que el impuesto haya sido pagado en otra provincia. En cualquier caso, el ente recaudador debería establecer un sistema de *clearing* para las compensaciones, de manera que las provincias donde se hace el pago del impuesto deban participar de tales reembolsos, a menos que los bienes fueran exportados desde la misma jurisdicción. Las complejidades administrativas de tal mecanismo de *clearing* son obvias. Los ajuste en frontera resultan finalmente administrativamente imposibles de instrumentar, debido a las diferentes etapas y jurisdicciones donde los bienes intermedios son vendidos y gravados.

²⁰ Sobre este tópico ver Genser, B., y Schultze, G. (1997).

²¹ El mecanismo de Pago Diferido hace innecesaria las compensaciones entre jurisdicciones. Sin embargo, genera una demora en recaudar el impuesto sobre las importaciones, con el consecuente costo financiero para los fiscos. Una solución sugerida por Poddar (1990), es que los vendedores graven las ventas interestaduais con la tasa de la jurisdicción de destino; ingrese el impuesto a su fisco de origen, el cual luego enviaría tal rendimiento al fisco de destino mediante un mecanismo de *clearinghouse*. Sin embargo, este procedimiento acarrea mayores costos de administración para los fiscos y mayores costos de cumplimiento para los contribuyentes que deben consultar información tributaria perteneciente a las otras provincias. La otra alternativa es la ya analizada del IVA Origen Modificado, donde los vendedores cargan sus ventas con la tasa de su propia jurisdicción y los compradores reclaman ese monto como crédito fiscal al fisco de destino en su provincia. Como fuera explicado, este fisco debe ser compensado por el fisco de origen a través del mecanismo de *clearinghouse*.

²² Una alternativa es requerir a los vendedores que diferencien las ventas a los consumidores locales de las ventas a consumidores de otras provincias. El rendimiento tributario del segundo tipo de ventas sería luego distribuido de acuerdo con las transacciones reales o en base a estimaciones macroeconómicas estimadas del consumo por jurisdicción.

²³ Varsano, R. (1999) menciona el ejemplo de dos famosos casos de fraude en Brasil, en los que ventas masivas de azúcar y automóviles desde San Pablo a Amazona Occidental estuvieron involucradas. La aplicación de alícuotas diferenciales en el ICMS reguladas por el gobierno federal, generó un incentivo para el “paseo de la factura”.

²⁴ Este es el caso del “VAT Information Exchange System” operando en la UE desde 1993. Consiste en un sistema de intercambio de información *on line* conteniendo los códigos tributarios de registración emitidos en cada país miembro y los volúmenes de las ventas interestaduais comunitarias. En realidad, el Informe Neumark había propuesto un “**IVA Origen Restrungido**” para la UE, esto es, gravando las ventas enviadas fuera de la comunidad con tasa cero (principio de destino), pero aplicando el criterio de origen para las ventas intracomunitarias. Esto implicaba la necesidad de igualar las alícuotas entre todos los estados miembros. Dificultades para lograr este acuerdo indujo a aplicar el IVA Destino Pago Diferido como “régimen transitorio”.

²⁵ La compras cruzando fronteras (“cross-border shopping”) han causado problemas fiscales en muchos lugares, como en la frontera entre Canadá y EUA (debido a la imposición al tabaco en Canadá), entre el Reino Unido y Francia (comercio de cerveza), o entre la República de Irlanda y el Norte de Irlanda (comercio de bebidas espirituosas).

²⁶ Silvani y Dos Santos (1996) han propuesto un modelo similar.

²⁷ A pesar que la existencia de un IVA Nacional no resulta necesaria para la operatoria del impuesto subnacional, se asume un sistema dual, con ambos gobiernos gravando la misma base, para a hacer el caso más real que justifique involucrar al gobierno nacional en la operatoria del impuesto.

²⁸ En Piffano, H., 1999c se pueden encontrar ejemplos numéricos de simulación de fraude en el IVA Dual – Partilhado - Compensatorio.

²⁹ IMF (2000). Con relación a los reembolsos involucrando a diferentes jurisdicciones (reembolsos cruzando fronteras), en la revisión de experiencias internacionales, el FMI encontró dificultades adicionales en la UE en el caso de servicios cruzando fronteras y usados como insumos por los negocios. Cuando los comerciantes de un estado miembro tenían que reclamar fondos de las autoridades de otros estados miembros, enfrentaban dificultades. Los expertos propusieron entonces que los reembolsos fueran reclamados siguiendo el método de cargo reversal (*reverse charging method*), o sea, los reclamos deberían hacerse a la jurisdicción en la cual el comprador está registrado, más que en la jurisdicción en la cual está radicado el proveedor del servicio.

³⁰ Cada provincia recibe el rendimiento de los bienes consumidos dentro de su jurisdicción y gravados con la propia tasa, más su participación en el fondo común residual producido por las ventas interestaduais gravadas por el IVA Radial federal.

³¹ Los contribuyentes en destino deben ajustar la facturas de sus compras de acuerdo con el respectivo origen, transfiriéndoseles un costo adicional de cumplimiento, o, posiblemente, el ente recaudador federal hacer las pertinentes correcciones de los débitos denunciados en las facturas de compra en destino. Un tipo similar de problema había sido considerado por los expertos en el intento de reducir el costo financiero de la espera en el cobro de los IVA sobre las importaciones en el IVA Destino Pago Diferido.

³² McLure menciona el ejemplo de Alberta en Canadá, provincia que no posee ningún tipo de impuesto a las ventas.

³³ Por simplicidad se asume una ponderación relativa equivalente en el promedio ponderado de las alícuotas de la provincia A y B.

³⁴ McLure sugiere la distribución de este componente utilizando la tasa CVAT para calcular el rendimiento a obtener por cada provincia, en lugar de la recaudación real sugerida por Varsano (Ver McLure, 2000).

³⁵ Como en el caso del CVAT, los autores del VIVAT esperan que las tasas no difieran considerablemente entre países o estados miembros; al menos ellos sugieren que las alícuotas no deberían ser superiores a las registradas en el *Sales Tax* de los EUA. Por supuesto que este no es precisamente el caso de las alícuotas del IVA en los estados miembros de la UE.

³⁶ El análisis y discusión acerca del IVM y el IVA fueron importantes durante los años noventa como consecuencia de las propuestas para sustituir el impuesto federal a los ingresos (*Income Tax*) por un *National Sales Tax* o el impuesto de alícuota plana (*flat tax*) de Hall y Rabushka (1995). Ver Zodrow, G. R. y Mieszkowski, P. (2002) para una revisión de la literatura.

³⁷ Estimaciones para el RST en USA midieron en no menos del 40% de la recaudación como proveniente de ventas pertenecientes a consumos intermedios (ver Gale, W., 1998 y Gale, W. G. y Holtzblatt, J., 2002).

³⁸ En Argentina muchos vendedores suelen preguntar al comprador si necesita la factura o no. Naturalmente, el precio de venta cambia con la respuesta. Esto es común tanto en comercios minoristas como mayoristas y gravan consumos finales o intermedios. El ente recaudador de la Argentina (AFIP) hace constantes campañas publicitarias intentando inculcar a los consumidores a pedir la factura de toda compra.

³⁹ En Argentina, el ente recaudador federal (AFIP) y algunas importantes provincias, han convenido acuerdos de armonización tecnológica e intercambio de información en relación a los Impuestos IVA Nacional y el Impuesto a los Ingresos Brutos provincial. La solución para converger a un Ventas Minoristas Provincial es en este caso claramente recomendable.

⁴⁰ El Fiscal Affairs Department (FAD) del FMI ha recomendado una solución similar para el Brasil, aconsejando reemplazar el ICMS con un IVA nacional suplementado con un Impuesto Regional a las Ventas Minoristas (IMF Fiscal Affairs Department, 2000). Esta recomendación implica un cambio importante de la opinión predominante en el *staff* del FMI y el Banco Mundial de los años noventa, cuando se sostenía la idea de un IVA subnacional, al tiempo que otros expertos sugeríamos la combinación del IVA Nacional y el IVM Provincial (Ver Piffano, H., 1999a y 1999b).

⁴¹ Explicaciones teóricas y estimaciones empíricas para Argentina, pueden encontrarse en Llach, J. y Llach, L. (2000) y en Llach, J., Flood, C. V de, Harriague, M., Llach, L. y Piffano, H. (2001).

⁴² En Argentina, de acuerdo con datos oficiales, la evasión tributaria fue del 45% en 1994 y 26/27% en 1997/98. La experiencia internacional estudiada por Silvani y Brondolo (IMF, 1993), indica que el IVA de Argentina registra un bajo índice de productividad (0,33). Muchos países tienen una mejor performance:

Portugal (0,71), Nueva Zelanda (0,67), Israel (0,54), África de Sur (0,52), España (0,52), y Chile (0,49). Mientras que otros tienen similar performance: Uruguay (0,34), México (0,30), y Bolivia (0,28). El caso de Canadá muestra diferentes estimaciones. En Silvani y Brondolo el coeficiente es 0,32 un índice relativamente bajo de productividad que contrasta con la medición de Ebrill, et al. (2001), con un coeficiente de 0.37. Pero como el IVA Dual en Canadá se inició en 1991, se puede aceptar el argumento de que existe poca experiencia acumulada para una conclusión final sobre su performance.

⁴³ Gale, W. (1998).

⁴⁴ La alícuota general del IVA en Argentina (21%) es relativamente alta de acuerdo con la experiencia internacional. Tres grupos de países tienen alícuotas superiores o similares. Los países Nórdicos, con una larga tradición socialista, como Dinamarca (25%), Suecia (25%), Noruega (23%), y Finlandia (22%). Algunos países del ex bloque Soviético, como Hungría (25%), República Checa (22%), Polonia (22%), Croacia (22%), Ucrania (20%), y la Federación Rusa (20%). Y dos países latinoamericanos socios del Mercosur: Uruguay (23%) y Brasil (con una alícuota consolidada entre 20,48% y 21,95%). Países con una fuerte tradición federal como Suiza y países unitarios como Japón, registran alícuotas relativamente pequeñas (7,5% y 5%, respectivamente). La tasa general promedio es del 19,3%. Países cercanos a este promedio son los de la Europa Occidental, Grecia y Turquía. Los países de Latinoamérica y el Caribe registran alícuotas inferiores al promedio, con la excepción a los tres de los cuatro socios del Mercosur ya citados.

⁴⁵ Ver McLure, C., (1997 y 1999), United States General Accounting Office (2000), Goolsbee, A. y Zittrain, J. (1999), y Bruce, D. y Fox, W. (2000 y 2001).

⁴⁶ En el caso de Argentina, por ejemplo, a pesar de su extenso territorio con 24 jurisdicciones, el 56% del PIB se concentra en solamente dos jurisdicciones (Provincia de Buenos Aires y Ciudad Autónoma de Buenos Aires) y otro 22% en tres provincias localizadas en la parte central del país (Córdoba, Santa Fe - ambas provincias lindantes con la Provincia de Buenos Aires - y Mendoza - lindante con la Provincia de Córdoba -).

⁴⁷ Ver Varian, H. R. (2000) para un análisis de este tema.

⁴⁸ Ver Zodrow, G. y Mieszkowski, O. (1986), Wilson, J. D., (1986, 1999).

⁴⁹ Sobre este aspecto de la armonización fiscal ver Piffano, H. y Porto, A. (1994).

⁵⁰ El costo de los bienes públicos subnacionales estará siempre oculto a los ciudadanos cuando todos los precios (sobre el consumo final e intermedio) son afectados por la combinación de ambos IVA (federal y subnacional), con diferentes alícuotas en cada jurisdicción. El comercio interregional en el mercado común se verá necesariamente distorsionado por las diferentes cargas tributarias (incidencia) sobre los valores agregados regionales. Esta presión tributaria sobre los valores agregados regionales no necesariamente coincidirá con la alícuota nominal o legal de cada impuesto vigente en cada región, debido al fenómeno de la traslación. Finalmente, no importa si débitos y créditos fiscales cancelan o no desde el punto de vista contable; la incidencia del impuesto dependerá de la estructura legal diferencial, las condiciones cambiantes de los mercados a lo largo del ciclo de los negocios, la cadena de producción-consumo de cada sector y las características de los recursos regionales. ¿Dónde, cuando, sobre quién o cuál bienestar individual habrá de localizarse la carga del impuesto dual? ¿Quién lo sabe? Nadie lo sabe! Por eso el IVA es un impuesto preferido por muchos políticos, aparte de su gran capacidad de extraer ingreso del sector privado. La conexión Wickseliana se verá seriamente debilitada.

⁵¹ Para un *survey* sobre el tema ver Oates, W., 1988.

⁵² Muy tempranamente John Stuart Mill (1848) adelantó la hipótesis sobre la diferencia fundamental en cuanto a transparencia entre los impuestos directos y los indirectos. En la página 237 de su primera edición, Mill argumenta: *"Perhaps...the money which [the tax payer] is required to pay directly out of his pocket is the only taxation which he is quite sure that he pays at all...If all taxes were direct, taxation would be much more perceived than at present; and there would be a security which now there is not, for economy in the public expenditure"*. También Alberdi (1854) reconoció la ausencia de visibilidad en la imposición indirecta, aconsejando no obstante su empleo en el nivel nacional de gobierno en razón de la urgencia por sumar recursos al Tesoro del nuevo gobierno de la Confederación; dice Alberdi: *"la contribución indirecta es la más abundante en producto fiscal, como lo demuestra el de las aduanas, comparativamente superior al de todas las demás contribuciones"* y agrega, *"Es la más fácil, porque es imperceptible al contribuyente su pago, que casi siempre hace en el precio que da por los objetos que consume. Paga la contribución en el precio con que compra un placer, y naturalmente la paga sin el disgusto que acompaña a toda erogación aislada"*.

⁵³ Barnes, J. (2001) al comentar los argumentos ideológicos subyacentes (*"ideological underpinnings"*) en las propuestas de reforma tributaria fundamental en EUA, hace una interesante revisión de las opiniones de sostenedores de ideas de *"izquierda"* y de *"derecha"*, en favor o en contra de la imposición basada en el

consumo versus la imposición sobre el ingreso. Los representantes de la posición de derecha parecen basarse mucho en argumentos tales como “intrusividad” y altas tasas del *Income Tax* “que amenazan a la libertad individual” (Barnes hace cita textual de Hall y Rabushka, 1985, sobre esta afirmación). Sorprendentemente, los sostenedores de la posición de derecha parecen ignorar cuan socialista y unitario es un impuesto basado en el consumo del tipo IVA, donde toda la población paga impuestos sin conocer a quien, donde, cuando y por qué es obligado a hacerlo, debido a su total desconocimiento de la incidencia del impuesto dual que está distribuido en alguna parte del circuito económico (en los precios finales de los bienes que consume o en los ingresos que recibe como propietario de factores de la producción). Por su parte, los sostenedores de la posición de izquierda, parecen no darse cuenta de lo difícil que es obtener del *Income Tax* sumas grandes en rendimiento tributario con fines de financiar objetivos redistributivos o de gasto social, particularmente en un escenario mundial altamente competitivo.

⁵⁴ Los expertos del FMI han estimado que el 45% del rendimiento del IVA perdido como gasto tributario debido a consideraciones de equidad, beneficia al 30% más rico de la población, y solamente el 15% beneficia al 30% más pobre de la población. En Argentina, FIEL (1998) utilizando el concepto de “característica distributiva de los bienes” de Feldstein (1972), ha estimado que el 58% del gasto tributario del IVA debido a la tasa reducida en ciertos rubros como alimentos y medicamentos, ha beneficiado al 40% más rico de las familias. En Italia, Liberati, P. (2001) ha estimado los efectos distributivos y en el bienestar de dos cambios legislativos en el IVA en 1995 y 1997, que cumplimentando la directiva de la UE, redujo a tres el número de alícuotas. Utilizando dos enfoques, el de Feldstein de la característica distributiva de los bienes y el método de la dominanza marginal (Mayshar y Yitzhaki (1995, 1996), demostró que una estructura más simple de “dos tasas” hubiera incrementado el bienestar aún más. Esto es, un sistema más proporcional o uniforme del IVA es mejor para mejorar objetivos de redistribución del ingreso.

⁵⁵ Ver Ladd, H. F. (1998).

⁵⁶ La revisión de experiencias internacionales del FMI (IMF, 2000) menciona el ejemplo de algunos estados en India que han implementado también impuestos a las ventas con características de IVA. También William Fox (2003) menciona el caso de dos estados en EUA, Michigan y New Hampshire, gravando con variantes de un IVA origen como parte de su estructura tributaria sobre los negocios.

⁵⁷ Ver Zodrow, G. y Mieczkowski, P. (Editors), 2002. Los trabajos de Zodrow y Mieczkowski, Jane Gravelle, William Gale y Janet Holtzblatt, por ejemplo, sugieren que las mejoras en la estructura tributaria perseguida por las propuestas de reforma tributaria fundamental podrían ser hechas con la ley del impuesto a los ingresos hoy existente.

REFERENCIAS

Alberdi, J. B. (1854): “Sistema Económico y Rentístico de la Confederación Argentina”, publicado por Edición de Ciudad Argentina (1998) como *Sistema Económico y Rentístico*, Buenos Aires.

Barnes, J. (2001): “The Politics and Ideology of Fundamental Tax Reform”, en G. Zodrow and P. Mieszkowski, *United States Tax Reform in the 21st Century*, Cambridge University Press.

Becker, G. S and Mulligan, C. B. (1998): “Deadweight Costs and the Size of Government”, NBER, *Working Paper* no. 6789, Cambridge.

Bird, R. (1983): “Income Tax Reform in Developing Countries; The Administrative Dimension”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, Vol. 37: 3-14.

Bird, R. and Casanegra de Jntscher, M. (1992): “*La Administración Tributaria en los países del CIAT*”, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

Bird, R. and Gendron, P. P. (1998): “Dual VAT and Cross-Border Trade: Two Problems One Solution?”, *International Tax and Public Finance*, 5, Kluwer Academic Publishers, Boston.

Bird, R. and Gendron, P. P. (2000): “CVAT, VIVAT, and Dual VAT: Vertical “Sharing” and Interstate Trade”, *International Tax and Public Finance*, 7, 753-761.

Bird, R. and Gendron, P. P. (2001): “VAT’s in Federal States: International Experiences and Emerging Possibilities”, *International Studies Program*, Working Paper N° 01-4, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University.

Brennan, H. G. and Buchanan, J. (1980): “*The Power of Tax: Analytical Foundations of a Fiscal Constitution*”, Cambridge University Press.

Bruce, D. and Fox, W (2000): “E-Commerce in the Context of Declining State Sales Tax Bases”, Center for Business and Economic Research, The University of Tennessee, Knoxville, Tennessee. *Mimeo.*

Bruce, D. and Fox, W (2001): “State and Local Sales Tax Revenue Losses from E-Commerce: Updated Estimates”, Center for Business and Economic Research, The University of Tennessee, Knoxville, Tennessee. *Mimeo.*

Casanegra de Jantscher, M. (1990): “Administering the VAT”, en *Value-Added Taxation in Developing Countries*, M. Gillis, C. S. Shoup and G. Sicat (ed), The World Bank, Washington, D. C..

Cnosen, S., (1987): “VAT and RST: A Comparison”, *Canadian Tax Journal* 35. 3, 559-615.

Cnosen, S., (2002): “Evaluating the National Retail Sales Tax from a VAT Perspective”, en Zodrow and Mieszkowski (ed.) *United States Tax Reform in the 21st Century*, Cambridge University Press.

Cnosen, S. and Shoup, C., (1987): “Coordination of Value-Added Tax”, en Cnosen, S. (ed.) *Tax Coordination in the European Community*, Kluwer, Deventer.

Colangelo, G. and Galmarini, U. (2001): “Ad Valorem Taxation on Intermediate Goods in Oligopoly”, *International Tax and Public Finance*, Vol. 8, 53-73.

Commission of the European Communities (1996): “*A Common System of VAT: A Programme for the Single Market*”, Brussels.

Dusek, L., (2001): “Visibility of Taxes and the Size of Government”, University of Chicago. *Mimeo.*

Ebrill, L. P., Keen, M. J., Bodin, J. P. and Summers, V. P. (2001): “*The Modern VAT*”, IMF, Washington.

Feldstein, (1972): “Distributional Equity and the Optimal Structure of Public Prices”, *American Economic Review* 62, 32-36.

Fenochietto, R. and Pessino, C. (2000): “The Shared Value Added Tax. How it works and why it is Best Tool for Optimal Fiscal Federalism in Countries with Consumption Based Taxes”. CEMA, *Mimeo*, Buenos Aires.

FIEL (1998): “*La Reforma Tributaria en Argentina*”, Buenos Aires.

Gale, W. G. (1998): “Don’t buy the Sales Tax”, the Brookings Institution, *Policy Brief*, #31.

Gale, W. G. and Holtzblatt, J. (2002): “The Role of Administrative Issues in Tax Reform: Simplicity, Compliance, and Administration”, en G. Zodrow and P. Mieszkoski, *United States Tax Reform in the 21st Century*, Cambridge University Press.

Genser, B. (1996): “A Generalized Equivalence Property of Mixed International VAT Regimes”, *Scandinavian Journal of Economics*, 98: 253-262.

Genser, B. , and Schultze, G. (1997): “Transfer pricing Under an Origin-based VAT System”, *Finanzarchiv*, 54: 51-67.

Goolsbee, A and Zittrain, J. (1999): “Evaluating the Costs and Benefits of Taxing Internet Commerce”, University of Chicago. *Mimeo*.

Gravelle, J. G. (2002): “Behavioral Responses to a Consumption Tax”, in G. Zodrow and P. Mieszkoski, *United States Tax Reform in the 21st Century*, Cambridge University Press.

Hall, R. E. and Rabushka, A. (1985): “*The Flat Tax*”, Hoover Institution Press, (1995 2nd edition), Stanford.

IMF Fiscal Affairs Department (2000): “Recent Experience with the Value-Added Tax - An Overview”, Washington, D. C.. *Mimeo*.

Janeba, E. and Schjelderup, G., (2002): “Why Europe Should Love Tax Competition and the U. S. Even More So”, *NBER Working Paper* 9334, Cambridge.

Keen, M and Smith, S. (1996): “ The Future of Value-Added Tax in the European Union”, *Economic Policy*, 23.

Keen, M and Smith, S. (1999): “ Viva VIVAT!”, *International Tax and Public Finance*, 6, 741-751.

Kenny, L. W. and Winer, S. L. (2001): “Tax System in the World – An Empirical Investigation into the Importance of Tax Bases, Collection Costs, and Political Regime”, *Carleton Economic Papers* 01-03, Carleton University, Department of Economics.

Ladd, H. F. (1999): “The tax expenditure concept after 25 years”, in Ladd, H. F. (ed): *The Challenge of Fiscal Disparities for State and Local Governments*, Edward Elgar.

Lassen, D. D., (2001): “Political Accountability and the Size of Government: Theory and Cross-Country Evidence”, Economic Policy Research Unit and University of Copenhagen. *Mimeo*.

Liberati, P. (2001): “The Distributional Effects of Indirect Tax Changes in Italy”, *International Tax and Public Finance* 8, 27-51

Llach, J. y Llach, L., (2000): “¿Qué hacer con el IVA? Una reforma para crear y crecer”, Sociedad Rural y ACTA, Buenos Aires.

Llach, J., Flood, C. V de, Harriague, M., Llach, L. y Piffano, H. (2001): “*La Nueva Coparticipación Federal. Competitividad, Responsabilidad Fiscal, Federalismo Genuino y Democracia Representativa*”, Instituto de Estrategia Internacional, Cámara de Exportadores de la República Argentina (C.E.R.A.), Buenos Aires.

Lockwood, B. (1993): “Commodity Tax Competition Under Destination and Origin Principles”, *Journal of Public Economics*, 52: 5-24.

Lockwood, B., de Meza, D., and Myles, G. (1994): “When are Destination and Origin Regimes Equivalent?”, *International Tax and Public Finance*, 1: 121-128.

Mayshar, J. and Yitzhaki, S. (1995): “Dalton-Improving Indirect Tax Reform”, *American Economic Review* 85, 793-807.

Mayshar, J. and Yitzhaki, S. (1996): “Dalton-Improving Tax Reform When Households Differ in Ability and Needs”, *Journal of Public Economics* 62, 399-412.

McLure, C. (1986): “Tax competition: Is what’s good for the private goose also good for the public gander?”, *National Tax Journal*, XXXIX: 341-346.

McLure, C. (1993): “The Brazilian Tax Assignment Problem: Ends, Means and Constraints” en *A Reforma Fiscal no Brasil*, Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas, São Paulo.

McLure, C. (1997): “Electronic Commerce, State Sales Taxation, and Intergovernmental Fiscal Relations”, *National Tax Journal*, Vol 50: 731-749.

McLure, C. (1999): “Electronic Commerce and the State Retail Sales Tax: A Challenge to American Federalism”, *International Tax and Public Finance*, Vol. 6, N° 2, May.

McLure, C. (2000): “Implementing Subnational Value Added Taxes on Internal Trade: The Compensating VAT (CVAT)”, *International Tax and Public Finance*, 6, 723-740.

McLure, C. and Zodrow, G. (1996): “A Hybrid Consumption-Based Direct Tax Proposed for Bolivia”, *International Tax and Public Finance*, 3: 97-112 Kluwer Academic Publishers.

Mill, J. S. (1848): “*Principles of Political Economy*”, Oxford: Oxford University Press.

Myles, G. D. (1989): “Imperfect Competition and the Taxation of Intermediate Goods”, *Public Finance* 44, 62-74.

Myles, G. D. (1996): “Imperfect Competition and the Optimal Combination of Ad Valorem and Specific Taxation”, *International Tax and Public Finance* 3, 29-44.

Noorregaard, J. (1997): “Tax Assignment”, en *Fiscal Federalism, Theory and Practice*, Ter-Minassian, T. (Ed.), International Monetary Fund, Washington, D. C.

Oates, W. (1985): “Searching for Leviathan: An Empirical Study”, *American Economic Review*, 75 (4), 748-57.

Oates, W. (1988, 1991): “On the Nature and Measurement of Fiscal Illusion: A survey”, en Wallace E Oates (ed): *Studies in Fiscal Federalism*, Brookfield, VT: Elgar.

Palfrey, T. R. (ed) (1991): “*Laboratory Research in Political Economy*”, Ann Arbor: University of Michigan Press.

Persson, T., Roland, G. and Tabellini, G. (1999): “Comparative Politics and Public Finance”, *Journal of Political Economy* 108: 1121-1161.

Persson, T. and Tabellini, G. (1999): “The Size and Scope of Government: Comparative Politics with Rational Politicians”, *European Economic Review* 43: 699-735.

Piffano, H. L. P. (1999a): “Descentralización Fiscal y Reforma Tributaria Federal en Argentina”, *Documento de Trabajo* N° 27, CEDI, (www.fgys.org) , Buenos Aires.

Piffano, H. L. P. (1999b): “Comentarios sobre la imposición al valor agregado a nivel de los gobiernos subnacionales en razón del trabajo de Ricardo Varsano”, Fifth Annual Conference on Development and Accountability of the Public Sector - World Bank, *Mimeo*, Valdivia, Chile.

Piffano, H. L. P. (1999c): “El IVA Subnacional”, *Anales de la Asociación Argentina de Economía Política*, (www.aep.org), Rosario.

Piffano, H. L. P. (1999d): “La Propuesta de Coparticipación Federal de Impuestos en un Escenario de Descentralización Fiscal”, *Documento de Trabajo* N° 25, CEDI, (www.fgys.org), Buenos Aires.

Piffano, H. L. P. (2000): “Un Análisis Formal Simple sobre Distorsiones y Fraudes en el IVA Subnacional”, *Anales de la Asociación Argentina de Economía Política*, XXXV Reunión Anual, (www.aep.org), Córdoba.

Piffano, H. L. P. y Porto, A. (1994): “La Armonización Fiscal entre Países y la Necesidad de Considerar Ingresos y Gastos Públicos”, *Revista Hacienda Pública Española*, N° 131 - 4/1994, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

Poddar, S. (1990): “Options for a Value-Added Tax at the State Level”, en Malcolm Gillis, Carl S. Shoup and Gerardo P. Sicat (eds.), *Value Added Taxation in Developing Countries*, Washington, D. C.: The World Bank.

Poddar, S. (1999): “Considerations in the Design of a VAT at the State Level in India”, VAT Seminar for Senior Officials from the Center and the States, *Mimeo*.

Schenone, O. (1999): “El IVA Provincial”, Departamento de Economía, *Serie Seminarios*, Universidad de San Andrés, Victoria.

Shome, P. (1995): “*Manual de Política Tributaria*”, Fondo Monetario Internacional, Washington, DC.

Silvani, C. y Brondolo, J. (1993): “*El Cumplimiento en el IVA - Un Análisis Comparativo*”, Departamento de Finanzas Públicas, Fondo Monetario Internacional, Washington, DC..

Silvani, C. y dos Santos, P. (1996): “Aspectos administrativos de la reforma de la imposición al consumo en Brasil”, Fondo Monetario Internacional, Departamento de Finanzas Públicas, *Mimeo*, Washington, D. C..

Smith, V. L., William, A. W., Bratton, W. K. And Vannoni, M. G. (1982): “Competitive Market Institutions: Double Auction versus Sealed Bid-Offer Auctions”, *American Economic Review* 72 (3), 58-77.

Tai, A. (1988): “*Value Added Tax: International Practice and Problems*”, International Monetary Fund, Washington, D.C.

Tyran, J. R. and Sausgruber, R. (2000): “On Fiscal Illusion”, *Discussion Paper* no. 2000-16, Department of Economics, University of St. Gallen.

United States General Accounting Office (2000): “Sales Taxes. Electronic Commerce Growth Presents Challenges; Revenue Losses Are Uncertain”, Report to Congressional Requesters. Washington, D. C.. *Mimeo*.

Varian, Hal H., (2000): “Taxation of Electronic Commerce”, *Harvard Journal of Law & Technology*, Volume 13, Number 3.

Varsano, R. (1995): “*A Tributação de Comércio Interstadual: ICMS versus ICMS Partilhado*”, Texto par Discussão N° 382, Instituto de Pesquisa Económica Aplicade, Brasilia.

Varsano, R. (1999): “Subnational Taxation and the Treatment of Interstate Trade in Brazil: Problems and a Proposed Solution”. Fifth Annual Conference on Development and Accountability of the Public Sector - World Bank, *Mimeo*, Valdivia, Chile.

Varsano, R., Ferreira, S. G. and Afonso, J. R.: “Fiscal Competition: A Bird’s Eye View”, IPEA, Texto para Discussão N° 887, Brazil.

Vehorn, C. L. and Ahmad, E. (1997): “Tax Administration”, in Ter-Minassian, T., (Ed.), *Fiscal Federalism in Theory and Practice*, International Monetary Fund, Washington, D. C.

Winer, S. L. (1983): “Some Evidence on the Effect of the Separation of Spending and Taxing Decision”, *Journal of Political Economy* 91 (1), 126-140.

Wilson, J. D. (1986): “A theory of interregional tax competition”, *Journal of Urban Economics*, 19: 296-315.

Wilson, J. D. (1999): “Theories of tax competition”, *National Tax Journal*, 52: 269-304.

Zodrow, G. and Mieszkowski, P. (1986): “Pigou, Tiebout, Property Taxation and the Underprovision of Local Public Goods”, *Journal of Urban Economics* 19: 356-370.

Zodrow, G. and Mieszkowski, P. (ed) (2002): “*United States Tax Reform in the 21st Century*”, Cambridge University Press, Cambridge.

Zodrow, G. and Mieszkowski, P. (2002): “Introduction: The Fundamental Question in Fundamental Tax Reform”, en Zodrow, G. and Mieszkowski, P. (ed) (2002),): “*United States Tax Reform in the 21st Century*”, Cambridge University Press, Cambridge.